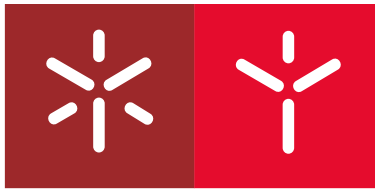




Luís Manuel Lopes Branco Pica

**O Direito à Autodeterminação Informativa
dos Contribuintes e a Proteção dos Dados
Pessoais em Matéria Tributária**



Universidade do Minho
Escola de Direito

Luís Manuel Lopes Branco Pica

**O Direito à Autodeterminação Informativa
dos Contribuintes e a Proteção dos Dados
Pessoais em Matéria Tributária**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

DECLARAÇÃO

Nome: Luís Manuel Lopes Branco Pica

Endereço eletrónico: luis_pica_17@hotmail.com

Número do Cartão de Cidadão: 13969896

Título da Dissertação: O Direito à Autodeterminação Informativa dos Contribuintes e a Proteção dos Dados Pessoais em Matéria Tributária.

Orientador: Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de conclusão: 2016

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, ____/____/____

Assinatura:

Agradecimentos

Dirijo os meus agradecimentos a todos os que me acompanharam ao longo de todo o percurso, especialmente a alguns dos mais significativos que permitiram desde o início deste longo projeto a sua elaboração e a sua conclusão.

Dirijo um especial agradecimento ao meu orientador, Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, por ter aceitado a orientação pedagógica desta dissertação, por toda a dedicação, motivação e rigor que apresentou sempre.

Agradeço ao Dr. Mário Filipe Borralho pela disponibilidade sempre presente, pelas ideias e discussões que constituíram uma mais-valia, pela incessante ajuda nas revisões necessárias à presente dissertação, e principalmente pela sua amizade.

Agradeço ao Prof. Manuel David Masseno do Instituto Politécnico de Beja por toda a disponibilidade, por toda as opiniões formuladas e por toda a informação que me disponibilizou ao longo de todo o projeto.

Ao Dr. João Vinha Barreto, ao Dr. Ernesto Pontes Carvalho e ao Dr. João Amaro Martins por todo o apoio prestado e por todo o companheirismo mostrado ao longo de todo o mestrado. À Dra. Marta Santos Palma por me permitir conciliar todos os projetos.

Resumo

A massificação das relações jurídico-tributárias trouxe um impacto exponencial na atividade da Administração Tributária, tornando-se necessário, de modo a agilizar a liquidação e cobrança de tributos, deslocar algumas tarefas de gestão fiscal para o seio dos privados, transformando, deste modo, toda a atividade da Administração Tributária, fazendo-a assumir uma função mais passiva, isto é, de mera fiscalização e controlo sobre os obrigados tributários.

Na prossecução desta nova tarefa incumbida à Administração tributária foi necessário instituir meios que permitissem reforçar os recursos à disposição da Administração, uma vez que esta carece destes dados pessoais para fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias a que os contribuintes estão adstritos.

Destarte, os dados pessoais dos contribuintes, enquanto informações e factos relativos à vida íntima dos obrigados tributários, encontram-se tutelados, num primeiro momento, pelo direito fundamental à reserva da vida privada e íntima, apenas podendo ser restringidos na medida necessária e quando seja adequado à prossecução de interesses estaduais, apenas sendo legitimado este acesso aos dados dos contribuintes em virtude da manutenção do sistema fiscal, apenas podendo ser tratados quando tenham subjacente esta finalidade.

Como meio direto na tutela destes dados pessoais surge a figura do sigilo fiscal, uma vez que, ao adstringir os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária a um dever de confidencialidade relativamente àqueles, funciona como limitação ao princípio do arquivo aberto (e ao acesso por terceiros a estes dados que o mesmo legitimaria, ficando em causa a posição destes contribuintes no cumprimento das obrigações tributárias) e como reforço na tutela do direito à reserva da vida íntima dos contribuintes, permitindo ainda harmonizar e compatibilizar os interesses do contribuinte e da Administração Tributária.

Assim, e com vista à correta compreensão das temáticas enunciadas, o nosso estudo incidirá, num primeiro momento, sobre a necessidade de recolha e tratamento de dados pessoais pela Administração tributária, e, num segundo momento, sobre o instituto do sigilo fiscal como meio instrumental na conciliação dos vários direitos em conflito na atividade da administração tributária, principalmente no que toca à posição dos contribuintes e aos dados pessoais em referência destes.

Abstract

The massification of tax legal relations caused an exponential impact on the Tax Administration activity, making it necessary, in order to expedite the liquidation and collection of taxes, to move some tasks of mere fiscal administration to the private sphere, thus transforming the whole activity of the Tax Administration, causing it to assume a passive function, that is, of mere supervision and control over the taxpayers.

In order to ensure the achievement of those new tasks assigned to the tax Administration, it was necessary to strengthen the resources available to its directors, employees and agents, since they lack personal data to supervise compliance with the aforementioned obligations and the tax filing requirements.

In our legal system, taxpayer's personal data - as information and facts concerning the taxpayer's private life - is mainly protected by the constitutional right to intimate life, family and private life, which can only be restricted to the extent necessary (and appropriate) to uphold the interests of the community - such as the maintenance of the tax system -, and can only be processed if they have this underlying purpose.

In this regard, fiscal secrecy appears as a means of protection of these personal data, mainly because, by imposing a confidentiality duty on directors, employees and agents of the tax administration - thus preventing them from disclosing that data -, it operates not only as a limitation to the principle of open file (and the access to the aforementioned data by third parties that it would allow, endangering the position of the taxpayer) but also as a reinforcement of the protection of taxpayer's right to an intimate life, while still ensuring the harmonization and compatibility of taxpayers' and Tax Administration's interests.

Thus, in order to achieve a proper understanding of the listed themes, our study will focus at first on the need for collection and processing of personal data by tax authorities, and, secondly, on the institute of fiscal secrecy as an instrumental mean to conciliate the various legal rights in conflict in the activity of the Tax Administration, especially the ones that concern the taxpayer's position and personal data.

ABREVIATURAS	xv
INTRODUÇÃO	17

PARTE I

AS NOVAS TECNOLOGIAS E OS DADOS PESSOAIS

DIVISÃO I

A PROTEÇÃO DOS DADOS PESSOAIS

1. Os Dados Pessoais e a Autodeterminação Informacional	25
2. Princípios Norteadores do Tratamento dos Dados Pessoais pela Administração Tributária	35
2.1. Princípio da Legalidade	36
2.2. Princípio da Proporcionalidade	37
2.3. Princípio da Finalidade	39
2.4. Princípio da Liberdade ou do Consentimento	40
2.5. Princípio da Exatidão e Qualidade	42
2.6. Princípio da Transparência	43
2.7. Princípio da Confidencialidade e da Segurança	44
3. Densificação Normativa da Proteção de Dados Pessoais	45
3.1. Principais Disposições Internacionais	45
3.2. Constituição da República Portuguesa	47
3.3. Lei Proteção de Dados Pessoais (LPDP)	49
3.4. A Lei de Acesso aos Documentos Administrativos (LADA)	50
4. O Direito à Autodeterminação Informativa e a Proteção dos Dados Tributários como Parte integrante da Proteção dos Dados Pessoais	52
5. As Garantias de Proteção dos Dados Pessoais	58
5.1. Garantias de Proteção Direta	59
5.2. Garantias de Proteção Indireta	60
5.3. Posição Adotada no Ordenamento Jurídico Português	61

DIVISÃO II
AS NOVAS TECNOLOGIAS NO SISTEMA DE GESTÃO FISCAL

<i>1. Abordagem Inicial à Relação do Sistema fiscal e do Direito Tributário à Informática.....</i>	<i>65</i>
<i>2. Desenvolvimento dos Sistemas de Informação Fiscal</i>	<i>66</i>
<i>3. Papel da Informatização no Direito Tributário</i>	<i>69</i>
<i>4. A Problemática da Informatização no Direito Tributário.....</i>	<i>73</i>

DIVISÃO III
OS DADOS PESSOAIS NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

<i>1. Introdução</i>	<i>81</i>
<i>2. A Figura Jurídica dos Dados Pessoais</i>	<i>82</i>
<i>2.1. Conceito de Dados Pessoais</i>	<i>82</i>
<i>2.2. Conceito de Dados Pessoais em Matéria Tributária</i>	<i>83</i>
<i>2.3. Classificação dos Dados Pessoais em Matéria Tributária.....</i>	<i>85</i>
<i>3. A Recolha Administrativa de Dados Pessoais.....</i>	<i>90</i>
<i>4. A “Recolha” e a “Cessão” como Formas de Recolha Administrativa de Dados Pessoais</i>	<i>92</i>

DIVISÃO IV
A INFORMAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DEVER DE CONTRIBUIR

<i>1. A Preferência do Dever de Contribuir para as Necessidades Financeiras do Estado sobre o Direito à Reserva da Vida íntima</i>	<i>95</i>
<i>2. Colaboração entre a Administração Tributária e Sujeito Passivo</i>	<i>97</i>
<i>3. Os Limites ao Dever de Contribuir</i>	<i>99</i>
<i>3.1. Limites Derivados da Proteção da Intimidade</i>	<i>101</i>
<i>3.2. Limites Derivados da Proteção dos Dados Pessoais</i>	<i>106</i>
<i>4. Princípio da Finalidade no Tratamento dos Dados Pessoais pela Administração Tributária</i>	<i>109</i>

DIVISÃO V
A PROBLEMÁTICA DE ACESSO A DADOS FISCAIS NO ÂMBITO DOS
PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS

1. Introdução	113
2. A Problemática do Acesso aos Dados Tributários na Complexificação Subjetiva da Relação Jurídica Tributária	114
3. Métodos Indiretos de Tributação com Fundamento nos elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte	120
4. Notificações de Atos Tributários a Pessoas Diferentes do Sujeito Passivo Destinatário do Ato.	122
5. Comunicação de Dados Tributários no Âmbito do Procedimento de Inspeção Tributária	125

PARTE II
O SIGILO FISCAL COMO MEIO INSTRUMENTAL DA PROTEÇÃO DOS
DADOS PESSOAIS

DIVISÃO I
A FIGURA DO SIGILO FISCAL

1. Introdução	133
2. Breve Referência Histórica sobre o Sigilo Fiscal.....	134
3. O Dever de Sigilo Fiscal.....	135
3.1. Noção de Sigilo Fiscal ou Dever de Confidencialidade Fiscal	135
3.2. Dever de Sigilo ou de Segredo Tributário? O caso do ordenamento Jurídico Português	139
4. Fundamentos Constitucionais do Dever de Confidencialidade Fiscal.....	141
4.1. Princípio da Segurança Jurídica	142
4.2. Direito à Reserva da Vida Íntima dos Contribuintes	145
4.3. Princípio do Arquivo Aberto ou da Transparência Administrativa.....	149
4.4. Posição Adotada.....	154
5. Dimensão Objetiva do Dever de Confidencialidade	159
6. Dimensão Subjetiva do Dever de Confidencialidade	162

DIVISÃO II
PENALIZAÇÃO DA VIOLAÇÃO DO DEVER DE CONFIDENCIALIDADE
FISCAL

1. Enquadramento	167
2. Crime de Violação do Dever de Sigilo.....	169
2.1. Tipo Objetivo de Ilícito	171
2.2. Tipo Subjetivo de Ilícito	173
3. Contraordenação de Violação do Sigilo.....	175
3.1. Elemento Objetivo	176
3.2. Elemento Subjetivo.....	177
4. Infração disciplinar	178

DIVISÃO III
ACESSO A DADOS E INFORMAÇÕES TUTELADOS PELO DEVER DE
CONFIDENCIALIDADE

1. Introdução	181
2. Acesso de Entidades que Não a Administração Tributária a Dados	182
2.1. Comissão Nacional de Proteção de Dados.....	182
2.2. Acesso a Dados Pessoais Tributários em Colaboração com os Tribunais.....	183
2.3. Sigilo Profissional dos Advogados e Solicitadores	185
2.4. Provedor de Justiça	188
2.5. Deputados como Sujeitos que não gozam da prerrogativa de Aceder aos Dados Tributários	189
3. Acesso pela Administração Tributária a Dados Fiscais na Posse de Outras Entidades.....	190
3.1. Instituições Bancárias e de Crédito.....	190
3.2. A Informação prestada por Promotores de Planeamento Fiscal - Decreto- Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro	194

NOTAS CONCLUSIVAS.....	199
BIBLIOGRAFIA	205

ABREVIATURAS

apud - Segundo

Art. - artigo

Arts. - artigos

AT – Administração Tributária e Aduaneira

CADA - Comissão de Acesso a Documentos Administrativos

C.E – *Constitución Española*

Cfr. - Confrontar

CIMI - Código de Imposto Municipal sobre Imóveis

CIS - Código de Imposto de Selo

CIMT - Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CNPD – Comissão Nacional de Proteção dos Dados

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPC - Código de Processo Civil

CPPT - Código de Processo e Procedimento Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

DGCI - Direção Geral das Contribuições e Impostos

EOA – Estatuto da Ordem dos Advogados

EOSAE – Estatuto da Ordem dos Solicitadores e Agentes de Execução

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT - Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas

IS - Imposto de Selo

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LADA - Lei de Acesso aos Documentos da Administração

LGT - Lei Geral Tributária

LPDP – Lei Proteção dos Dados Pessoais

n.º - Número

op. cit. - Obra Citada

p. - página

PGR – Procuradoria Geral da República

pp. - páginas

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGICSF - Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras

RGIT - Regime Geral Infrações Tributárias

RJIFNA - Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

TC - Tribunal Constitucional

TIC – Tecnologia de Informação e Comunicação

Vol. - Volume

v.g - *verbi gratia*

INTRODUÇÃO

I - Enunciado e Questões a Abordar

A privatização do sistema de gestão fiscal trouxe uma transformação objetiva nas prestações tributárias a que os contribuintes se encontram adstritos a cumprir, sendo obrigados a comunicar assim à Administração Tributária um conjunto de dados e informações que sejam relevantes para efeitos fiscais. No entanto esta cessão e posteriormente o seu tratamento, não pode ser conseguida de forma ilimitada e em desrespeito pelo contribuinte, configurando a esfera jurídica destes um limite que o legislador deve tutelar.

O presente estudo tem assim como tema principal a proteção dos dados pessoais dos contribuintes, que em consequência da privatização operada no sistema de gestão fiscal, obrigou os contribuintes a ceder estes dados relevantes para efeitos tributários à administração, na medida em que se configuram como necessários para a prossecução das atividades da Administração Tributária, devendo por isso encontrarem no seio da administração tributária, a fim de dar cumprimento aos desideratos de fiscalização e controlo sobre os atos justributários, que fruto desta privatização, devam ocorrer exclusivamente pelos sujeitos privados.

A figura dos dados pessoais dos contribuintes surge assim como tema basilar de todo o presente estudo, pois em conformidade com a dimensão que a proteção destes dados acarreta, afigura-se como um tema de vital importância no desenvolver da atividade tributária.

Será portanto relevante estudar a necessidade que estes dados pessoais assumem para a Administração Tributária, bem como a sua proteção enquanto são tratados. Importa evidenciar, à luz do sistema de gestão fiscal contemporâneo, o quadro legal em que o seu tratamento se baseia, a sua pertinência nas relações *intersubjetivas* constituídas entre os contribuintes e a Administração Tributária, e a sua classificação jurídica à luz das normas jurídicas vigentes. Constituindo um meio

instrumental na proteção destes dados pessoais vislumbra-se ainda necessário o estudo da figura do sigilo fiscal, uma vez que à luz da conceção estabelecida pelas normas tributárias, configura-se como meio instrumental na proteção dos dados dos contribuintes contra ingerências de terceiros no acesso a estes. Neste sentido, é também necessário estudar a instituição deste dever jurídico, na medida em que a sua consagração exterioriza a preocupação por parte do legislador na tutela destes dados dos contribuintes.

Perante isto, o objeto de estudo será dirigido num primeiro momento ao estudo da necessidade que estes dados pessoais dos contribuintes assumem nos quadros atuais do sistema de gestão fiscal, nomeadamente na sua necessidade na supervisão dos atos que devam ocorrer no seio dos privados, intervindo a administração tributária quando em conformidade com os dados tratados tenha conhecimento que a relação jurídico-tributária constituída tenha sido desenvolvida em termos patológicos, carecendo a administração de intervir nesta relação jurídica. Importa assim conhecer, em virtude desta necessidade dos dados pessoais, as balizas legais que regulamentam o seu tratamento, e os meios instituídos pelo legislador na sua tutela, nomeadamente através da figura mais visível à luz dos quadros atuais do Direito Tributário como é a figura do sigilo fiscal.

Assim, e com vista à correta compreensão das temáticas enunciadas, o nosso estudo incidirá num primeiro momento sobre a necessidade de recolha e tratamento de dados pessoais pela Administração tributária, e num segundo momento sobre o instituto do sigilo fiscal como meio instrumental na conciliação dos vários princípios jurídicos que fundamentam a atividade da administração tributária, principalmente a posição dos contribuintes e os dados pessoais em referência destes.

II - Atualidade Pertinência Atual do Tema.

O tema que se nos propõe analisar e dissertar, surge numa primeira vertente como uma temática que apesar da grande aplicabilidade no Direito Tributário, não tem sido alvo de grandes estudos por parte da doutrina nacional, e tampouco tem sido alvo de grandes pleitos que a jurisprudência tenha vindo a ser chamada para dirimir o conflito que envolva a matéria em questão. Contrariamente, tanto no ordenamento

jurídico espanhol e francês, tanto a doutrina como a jurisprudência tem vindo a ser chamada em litígios que envolvem como principal ponto o dever de sigilo que impende sobre os agentes da Administração Tributária, bem como o modo de tratamento dos dados pessoais que se encontram na posse da Administração Tributária.

Um dos pontos que nos move a analisar a temática vertida, encontra-se conexa com a enorme controvérsia que tem sido gerada nos últimos anos, tanto com as obrigações de faturação que envolviam a utilização abusiva dos dados pessoais, que causaram uma intervenção da CNPD, como a polémica existente nas chamadas “Listas VIP”, ou nas situações em que agentes e funcionários da Administração Tributária, em virtude do conhecimento dos dados tributários, revelavam a terceiros o conteúdo desses dados mediante remuneração.

Recentemente e fruto da mediatização que o tema tem vindo a merecer por parte dos media, a Administração Tributária tem vindo a dar maior importância à proteção dos dados pessoais dos contribuintes, de modo que a serem estudadas medidas e ações que visam precisamente a proteção destes e o reforço da confidencialidade fiscal, o qual terá enorme repercussão em todos os temas que nos propomos tratar.

III – Ordem Metodológica da Exposição

Consideramos que o específico estudo do tema que nos ocupa estudar, deve num primeiro momento começar com o estudo do quadro normativo que tem como desiderato a regulamentação da recolha e do tratamento dos dados pessoais dos contribuintes, delineando a partir deste ponto um complexo de temas que se articulam com o estudo do tema, sendo assim necessário o seu estudo nos quadros atuais do sistema fiscal, nomeadamente a adoção das novas tecnologias nas atividades tributárias e a problemática subjacente à temática vertida. Além disto, é necessário estudar até que ponto os vários direitos fundamentais subjacentes à proteção dos dados pessoais dos contribuintes, se configuram como meios de tutela que os contribuintes gozam nas suas relações com a administração, nomeadamente em matéria de acesso pela administração tributária ao conteúdo destes dados pessoais que lhes digam

respeito, e ainda até que ponto se configura como limite contra ingerências de terceiros no acesso aos mesmos.

Num segundo momento, é necessário estudar a figura do sigilo fiscal como meio instrumental na proteção dos dados pessoais dos contribuintes, configurando-se ainda como meio necessário que permite a compatibilização dos vários direitos fundamentais em conflito na atividade tributária como são o direito fundamental de reserva da vida íntima e o direito de acesso aos dados administrativos. Neste ponto deveremos estudar os fundamentos axiológicos que legitimaram o legislador na consagração deste instituto jurídico-tributário, bem como os meios de garantia que o legislador consagrou a fim de reforçar o cumprimento deste dever de sigilo por parte dos agentes e funcionários da administração tributária.

O estudo da proteção dos dados pessoais dos contribuintes em matéria tributária será assim delineado conforme a estrutura expositiva exposta.

PARTE I

AS NOVAS TECNOLOGIAS E OS DADOS PESSOAIS

DIVISÃO I

A PROTEÇÃO DOS DADOS PESSOAIS

1. Os Dados Pessoais e a Autodeterminação Informacional

Os dados pessoais configuram-se nos vários domínios do direito contemporâneo como uma mais-valia nas relações *intersubjetivas* constituídas entre os sujeitos, sendo o conhecimento de factos e informações respeitantes à esfera mais reservada destes uma mais-valia também no domínio das relações jurídico-tributárias, já que irá permitir uma prossecução mais eficiente da busca da verdade material pela Administração Tributária.

No entanto, e como informações respeitantes a atos e factos inseridos no domínio da vida íntima e privada dos sujeitos, o legislador não poderia deixar a posição jurídica destes, desprovida de tutela, uma vez que o direito fundamental que tem como desiderato a tutela desta parcela da vida privada, do direito ao bom nome, ou do direito à honra poderiam aqui ser seriamente prejudicados caso estes dados e informações estivessem livremente acessíveis por terceiros¹.

Esta tutela configura-se de uma importância transcendental, no sentido em que a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia vem no seu artigo 8.º estatuir

¹ Neste sentido afirmou o Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º403/2015, processo n.º773/15, cujo relator foi o excelentíssimo Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro, que “Isto [acesso ilegítimo por terceiros] mostra claramente que a manipulação ilegal ou ilegítima do conteúdo e das circunstâncias da comunicação pode violar a *privacidade* dos interlocutores intervenientes, atentando ou pondo em risco esferas nucleares das pessoas, das suas vidas, ou dimensões do seu modo de ser e estar. De sorte que a possibilidade de se aceder aos dados das comunicações colide com um conjunto de valores associados à *vida privada* que fundamentam e legitimam a proteção jurídico-constitucional” (itálico no original). Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º403/2015, processo n.º773/15, Relator: Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt> e consultado a última vez em 18/02/2016,

que os sujeitos gozam de tutela relativamente aos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito, incluindo-se também aqui os que se afigurem como relevantes para efeitos fiscais.

Neste sentido também o legislador ordinário veio tutelar esta matéria, definindo expressamente o que deveria ser entendido por dados pessoais. Assim define o legislador como dados pessoais – muito por força do disposto no n.º2 do artigo 35.º da CRP, mas também pela obrigação da transposição da Diretiva 95/46/CE pela Lei n.º67/98, de 26 de Outubro -, toda a “informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável, sendo considerado identificável todo aquele que possa ser identificado direta ou indiretamente, nomeadamente por referência a um número de identificação ou a um ou mais elementos específicos da sua identidade física, fisiológica, psíquica, económica, cultural ou social”. Como base no exposto, são dados pessoais, todos os documentos - em suporte físico, ou digital - e a recolha de informação que demonstrem a situação pessoal ou económica de determinada pessoa, permitindo a identificação clara e concisa do titular dos dados ali explanados².

Com o desenvolver dos interesses da coletividade, a recolha e o tratamento dos destes dados e informações foram - cada vez com maior frequência – alvo de tratamento automatizado e informatizado, nomeadamente na sequência da intromissão das TIC no desenvolvimento governamental e administrativo dos ordenamentos jurídicos, configurando-se o direito ao acesso à informática um direito social que garante uma evolução estadual, política e social, na medida em que é conferido uma participação mais abrangente nos direitos e deveres públicos³.

² Em sentido semelhante GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA vêm explicar o origem da palavra dados, a qual provém do latim *datum*, a qual significa a “representação convencional de informação, sob a forma analógica ou digital, possibilitadora do seu tratamento automático (introdução, organização, gestão e processamento de dados)”. Cfr. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I*, 4.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.550.

³ “*Il diritto di accesso a Internet è da considerarsi un diritto sociale, o meglio una pretesa soggettiva a prestazioni pubbliche, al pari dell’istruzione, della sanità e della previdenza. Un servizio universale, che le istituzioni nazionali devono garantire ai loro cittadini attraverso investimenti statali, politiche sociali ed educative, scelte di spesa pubblica*”. Cfr. TOMMASO EDOARDO FROSINI, *Il diritto costituzionale di accesso a Internet*, Rivista AIC 1, 2011, p.8, disponível em http://www.ctr.it/back_end/files_news/799.pdf, consultado a última vez em 07/01/2016.

Segundo ANA HERRÁN ORTIZ⁴, este progresso social e o desenvolvimento da tecnologia forçaram não só uma procura da tutela da intimidade dos sujeitos, mas também a busca de garantias que tivessem como desiderato assegurar o governo da pessoa nas suas relações com terceiros, compatibilizando de forma equitativa a utilização da informática com o direito à honra, ao bom nome, à intimidade da vida privada, bem como o resto de direitos fundamentais constitucionalmente previstos⁵.

Deste modo podemos vislumbrar que os dados pessoais, quando correlacionados com alguns direitos fundamentais perspectivados na Constituição - nomeadamente quando falamos no direito fundamental de reserva da vida íntima, e na proteção ao tratamento informatizado dos dados pessoais que contrastam com o princípio da administração aberta -, englobam um complexo de conflitos que merecem que sejam tratados. Estes conflitos têm a sua génese no facto de a informática, em termos técnicos, assentar em três características, nomeadamente: (i) a possibilidade de grande armazenamento e centralização da informação recolhida; (ii) a exatidão e durabilidade intacta que a informática proporciona aos registos recolhidos; (iii) e ainda os problemas técnicos que poderão advir da utilização das tecnologias, como é a capacidade de armazenamento e manutenção que esta acarreta⁶.

Pelo exposto, este conflito quando confrontado de um prisma constitucional com os demais direitos fundamentais plenamente legitimados e plasmados na lei fundamental, conduz para uma tendencial perigosidade na salvaguarda do direito de

⁴ “En verdad, el progreso social y el desarrollo tecnológico demandan no sólo protección en la más estricta intimidad del individuo, sino también garantías para asegurar el gobierno de la persona en sus relaciones con terceros”. Cfr. ANA ISABEL HERRÁN ORTIZ, *El Derecho a la protección de datos personales en la sociedad de la información*, Cuadernos Desto De Derechos Humanos, N.º26, Universidad de Bilbao, 2002, p.13, disponível em <http://www.deusto-publicaciones.es/deusto/pdfs/cuadernosdcho/cuadernosdcho26.pdf>, consultado a última vez em 19/01/2015.

⁵ Neste sentido afirmam também PAMPLONA CORTE REAL, BACELAR GOUVEIA e JOAQUIM COSTA que os princípios que se entrecrocavam como o princípio da transparência da atividade administrativa e o direito à intimidade da vida privada, devem articular-se, mais do que fazer-se sobrepor, não devendo assim ressaltar-se um dos princípios em detrimento do outro. Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, JORGE GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direção- Geral das contribuições, 1992., p.11; MARÍA MERCEDES SERRANO PÉREZ. “El derecho fundamental a la protección de datos. Su contenido esencial”, in *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas 1*, 2005, p.247.

⁶ Cfr. SOARES MARTINEZ *apud* JORGE BACELAR GOUVEIA, “Os direitos fundamentais à proteção dos dados pessoais informatizados”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 51, 1991-III, p.701.

reserva da vida íntima, carecendo portanto de regulamentação positiva por parte do legislador⁷.

Neste sentido, a Constituição de 1976 foi pioneira nesta matéria, estatuidando aqui o legislador constitucional como um direitos fundamental, o direito no tratamento de dados pessoais informatizados, não obstante a redação inicial prever inicialmente a regulamentação desta matéria em apenas 3 números, mas cujas revisões que se sucederam foram aditando paulatinamente maiores definições e previsões principiológicas a este direito fundamental, densificando assim a tutela constitucional relativa ao tratamento dos dados pessoais informatizados⁸.

Mas do ponto de vista *objetivo*, podemos vislumbrar que o direito à utilização da informática por parte da coletividade, encerra um complexo de fundamentos axiológicos que interessa decompor e analisar. Trazendo à colação alguma análise jurisprudencial de direito comparado, nomeadamente o excelente trabalho realizado pelo Tribunal Constitucional Espanhol na sua Sentença n.º292/2000, constatamos que de facto o tratamento de dados pessoais não se cinge do ponto de vista substancial apenas à proteção da reserva da vida íntima dos sujeitos, encontrado também outros direitos fundamentais que fundamentam esta tutela. Nas palavras do Tribunal, “*Sin necesidad de exponer con detalle las amplias posibilidades que la informática ofrece tanto para recoger como para comunicar datos personales ni los indudables riesgos que ello puede entrañar, dado que una persona puede ignorar no sólo cuáles son los datos que le conciernen que se hallan recogidos en un fichero sino también si han sido trasladados a otro y con qué finalidad, es suficiente indicar ambos extremos para comprender que el derecho fundamental a la intimidad (art. 18.1 C.E.) no aporte por*

⁷ Esta grande revolução tecnológica, teve tal impacto no ordenamento jurídico português, de modo que o Tribunal Constitucional teve pela primeira vez de considerar uma inconstitucionalidade por omissão, na medida em que o artigo 35.º da CRP ao prever a proteção dos direitos liberdades e garantias no tratamento de dados pessoais, e tal matéria carecer de regulamentação por parte do legislador ordinária, até ao ano de 1989, não ter sido cumprido, não existindo assim qualquer lei que regulamenta-se a proteção devida no tratamento de dados pessoais informatizados. Assim o Tribunal Constitucional decidiu “Dar por verificado o não cumprimento da Constituição por omissão da medida legislativa prevista no n.º 4 do seu artigo 35.º, necessária para tornar exequível a garantia constante do n.º 2 do mesmo artigo”. Cfr. Acórdão 182/89, de 2 de Março, do Tribunal Constitucional, Processo n.º. 298/87, Relator Conselheiro Mário de Brito, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19890182.html>, consultado a última vez em 14/02/2016.

⁸ Cfr. GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática*. 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2006, p.292; LUÍS LINGNAU DA SILVEIRA, *O Direito à Protecção de Dados Pessoais*, pp.3 e 4, disponível em http://www.apdsi.pt/uploads/news/id545/2.11_luis%20silveira_070626.pdf, consultado a última vez em 15/02/2016.

sí sólo una protección suficiente frente a esta nueva realidad derivada del progreso tecnológico”⁹.

Como resulta assim desta exposição, e que valerá *mutatis mutandis* para o ordenamento jurídico português – em virtude das semelhanças apresentadas com o estatuído no artigo 35.º da CRP –, pode aqui ser retirado um conjunto de conclusões que deverão ser apresentadas.

Em primeiro lugar, o tratamento de dados pessoais – e também os dados tributários por estarem abarcados neste conceito – conforme o estatuído no artigo 35.º n.º1 da CRP, não se pode confundir nem conduzir unicamente como corolário do direito à proteção da reserva de vida íntima, plasmado no artigo 26.º da CRP¹⁰, uma vez que os poderes atribuídos pelo artigo 35.º da CRP configuram-se bastante mais amplos que os consagrados no artigo 26.º da CRP, na medida em que naquele é atribuído o direito de poder controlar o acesso aos dados por terceiros, limitando ou restringindo determinados comportamentos no acesso a estes dados pessoais. Assim, a liberdade informática confere ao seu titular, o direito a controlar o acesso aos dados pessoais, nomeadamente no que respeita ao modo como os dados pessoais serão tratados pela administração, bem como o poder de acesso por terceiros às informações detidas pelo responsável pelo tratamento dos dados pessoais, admitindo assim o que a doutrina considera como “*direito à autodeterminação informativa*”¹¹, configurando-se

⁹ Esta sentença pode ser consultada na íntegra na página web <http://www.boe.es>, consultado a última vez em 03/02/2016.

¹⁰ “*That broad interpretation corresponds with that of the Council of Europe’s Convention of 28 January 1981 for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data, which came into force on 1 October 1985 and whose purpose is ‘to secure in the territory of each Party for every individual ... respect for his rights and fundamental freedoms, and in particular his right to privacy, with regard to automatic processing of personal data relating to him’ (Article 1), such personal data being defined as “any information relating to an identified or identifiable individual”*”. Cfr. Decisão do TEDH, Case Of Amann V. Switzerland, Application n.º 27798/95, de 16 de Fevereiro de 2000, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int>, consultado a última vez em 16/02/2016; Sobre a evolução jurisprudencial do TEDH na proteção pretendida pelo artigo 8.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, Cfr. CARLOS RUIZ MIGUEL, “El Derecho a la Protección de los Datos Personales en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, in *Temas de Derecho da Informática e da Internet*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, pp. 17-71

¹¹ Do mesmo modo o Tribunal Constitucional Espanhol afirmou que “*la llamada 'libertad informática' es, así, derecho a controlar el uso de los datos insertos en un programa informático (habeas data) y comprende, entre otros aspetos, la oposición del ciudadano al hecho que determinadas datos personales se utilizan para hasta diferentes de aquel legítimo que justificó la obtención (SSTC 11/1998, FJ 5º, 94/1998, FJ 4º)*”. Cfr. Tribunal Constitucional Espanhol, Sentença n.º292/2000, disponível <http://www.boe.es/boe/dias/2001/01/04/pdfs/T00104-00118.pdf>, consultado a última vez em 03/02/2016. Neste sentido Cfr. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I... op. cit.* p.553; JOAQUIM SOUSA RIBEIRO, “A Tutela de bens da personalidade na Constituição e na Jurisprudência constitucional

“como uma garantia de *sentido negativo*, de inviolabilidade, que protege o indivíduo de ingerências do Estado ou de terceiros”¹², erigido da figura do direito à dignidade da pessoa humana, como pedra angular de todo o sistema Estadual hodierno.

Em segundo lugar, o artigo 35.º da CRP tem como desiderato não só a tutela dos dados e informações relativos a factos da vida privada e íntima dos seus titulares, mas também, e num contexto *negativo*, a proibição de acesso aos mesmos, coartando assim a invasão ilegítima por terceiros. Este imperativo constitucional confere assim ao seu titular, um arsenal de faculdades relativas ao tratamento dos dados de natureza pessoal – e tributária –, nomeadamente poderes que limitam o acesso aos mesmos, e ainda poderes que permitem a atualização e a retificação destes.

Em terceiro lugar, não podemos deixar de associar o bem jurídico tutelado neste artigo 35.º com a proteção dos direitos fundamentais plasmados na CRP e em outros normativos legais, como se encontra consagrado no artigo 16.º da CRP, conduzindo a proteção dos dados pessoais, não só à tutela do direito à reserva da vida íntima, mas também a outros direitos de natureza social ligados principalmente à dignidade da pessoa humana, como o direito à imagem, à ideologia, à honra, e todos aqueles que sejam relevantes para o exercício dos direitos da pessoa¹³.

portuguesas”, in *Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho*, Vol. III, Coimbra Editora, 2013; GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática... op. cit.* pp.173 a 175; ANA GARRIGA DOMINGUEZ, *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*. Librería-Editorial Dykinson, 2004, pp.29 e seguintes; PABLO LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, “La construcción del derecho a la autodeterminación informativa”, in *Revista de estudios Políticos*, N.º104, 1999, pp.38 e 39.

¹² Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º403/2015, processo n.º773/15, Relator: Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>, e consultado a última vez em 18/02/2016,

¹³ Também neste sentido o Tribunal Constitucional Espanhol decidiu na Sentença n.º292/2000 que “*de este modo, el objeto de protección del derecho fundamental a la protección de datos no se limita sólo a los datos íntimos de la persona, sino a cualquier tipo de dato personal, sea o no íntimo, el conocimiento o el uso de la cual por parte de terceros pueda afectar sus derechos, sean o no fundamentales, porque su objeto no es sólo la intimidad individual, que para lo cual está la protección que el art. 18.1 CE otorga, sino los datos de carácter personal*” acrescentando ainda que “*El derecho a la protección de datos atribuye a su titular una serie de facultades consistente en varios poderes jurídicos el ejercicio de los cuales impone a terceros deberes jurídicos, que no se contienen en el derecho fundamental a la intimidad, y que sirven en la capital función que tiene este derecho fundamental: garantizar a la persona un poder de control sobre sus datos personales, cosa que sólo es posible y efectiva imponiendo a terceros los mencionados deberes de hacer. A saber: el derecho que se pide el consentimiento previo para la recogida y el uso de los datos personales, el derecho a saber y ser informado sobre el destino y uso de esos datos y el derecho a acceder, retificar y cancelar los datos. En definitiva, el poder de disposición sobre los datos personales*”. Cfr. Tribunal Constitucional Espanhol, Sentença n.º292/2000, disponível em <http://www.boe.es/boe/dias/2001/01/04/pdfs/T00104-00118.pdf>, consultado a última vez em 03/02/2016; MARÍA MERCEDES SERRANO PÉREZ. “El derecho fundamental a la protección de datos. Su contenido esencial”, in *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas I*,

Como resulta deste direito à autodeterminação informativa, encontramos assim um conjunto de faculdades legais que permitem controlar estes dados informatizados, instituindo um conjunto de mecanismos que permitem ao seu titular exercer - embora mitigadamente - uma autotutela relativamente ao modo como os mesmos são recolhidos e tratados. Com efeito, e segundo preceitua o artigo 35.º da CRP, “todos os cidadãos têm o direito de acesso aos dados informatizados que lhes digam respeito, podendo exigir a sua retificação e atualização, e o direito de conhecer a finalidade a que se destinam, nos termos da lei” (sublinhado nosso)¹⁴.

Em suma, este direito confere ao seu titular um conjunto de poderes jurídicos que permitem lhes confere a faculdade legal de atuar contra atividades desconformes aos direitos fundamentais que lesem a sua esfera jurídica, funcionando como instrumento de defesa na protecção da sua privacidade informacional. Estes poderes atribuem principalmente ao seu titular: a) o poder de conhecer o teor dos dados informatizados; b) o poder de conhecer a finalidade dos dados pessoais transmitidos e tratados informaticamente; c) o poder de exigir a retificação dos dados pessoais, quando desconformes com a realidade; d) e o poder de atualizar os dados pessoais, quando por razões externas, os dados informatizados se encontrem desatualizados¹⁵.

Em primeiro lugar, o poder de conhecer o teor dos dados desdobra-se num conjunto de direitos que o seu titular tem ao seu dispor, os quais do ponto de vista cronológico poderão ocorrer: (i) previamente ao tratamento dos dados pessoais, legitimando questionar a qualquer entidade responsável pelo tratamento de dados pessoais, da existência de dados que permitam a sua identificação e que a entidade em causa esteja a tratar; (ii) ou posteriormente, se já existirem esses dados pessoais, encontrando-se a entidade em causa obrigada a revelar ao seu titular a sua existência bem como a finalidade para que foram recolhidos.

Já quanto ao poder de conhecer o elemento finalístico inerente ao tratamento dos dados e informações objeto de tratamento, pode-se aqui afirmar que este configura-se como uma extensão do poder que permite ao seu titular conhecer o teor

2005, pp.249 e 250; JORGE BACELAR GOUVEIA, “Os direitos fundamentais à proteção dos dados pessoais informatizados”... *op. cit.* pp.729 e 730.

¹⁴ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, p.47.

¹⁵ Cfr. JORGE BACELAR GOUVEIA, “Os direitos fundamentais à proteção dos dados pessoais informatizados...” *op. cit.* p.717.

dos dados e informações que lhe digam respeito, uma vez que implicitamente ao conhecer o teor destes, não se vislumbrará como uma tarefa de difícil concretização, conhecer a finalidade substancial que o tratamento destas informações visam atingir, permitindo ao seu titular conhecer a finalidade que estes são chamados a desempenhar (dando-se aqui corpo ao princípio “*in eo quod plus est sempre inest et minus*”)¹⁶.

Nesta senda dogmática, encontramos ainda o poder de atualizar os dados tributários, não podendo aqui ser confundido com o poder de retificação atribuído aos sujeitos, pois enquanto este *poder de atualização* surge principalmente quando, previamente, os dados tratados estejam *ab initio* em conformidade com a realidade que descrevem, mas atualmente, e por circunstâncias externas e temporais, se encontrem já desfasados da realidade, o *poder de retificação* confere ao seu titular o direito subjetivo de os retificar, quando os mesmos não estejam em conformidade com a realidade, por *ab initio* terem sido transmitidos de forma deficiente ou patológica em relação à realidade que descrevem¹⁷.

Sem prejuízo de outras situações existentes, teremos a título de exemplo do poder de atualização num domínio tributário, o dever de comunicar à Administração Tributária a alteração de residência do contribuinte previsto no n.º5 do artigo 19.º da LGT, uma vez que por motivos da vida quotidiana dos contribuintes, a residência que inicialmente foi comunicada deixou de ser a residência principal, sendo por isso conferido este poder de atualização – apesar de se configurar na relação jurídico-tributária não como um direito, mas sim como um dever.

Porém, o legislador constitucional estatuiu um conjunto de direitos de ação ao titular destes dados e informações, encontrando-se assim um conjunto de deveres inerentes a este tratamento, encontrando-se o responsável pelo seu tratamento sujeito a tais adstricções. Neste sentido, o atual n.º4 do artigo 35.º da CRP consagra o dever de não revelar a terceiros os dados tributários que se insiram na esfera mais resguardada e privada do sujeito, recaindo assim sobre as entidades responsáveis pelo seu tratamento um conjunto de deveres a observar. Assim, de um prisma *objetivo*, é limitado a transmissão dos dados tributários a terceiros, apenas legitimando-o quando

¹⁶ De igual modo decidiu o Tribunal Constitucional Espanhol na sua Sentença n.º292/2000 que “*también permite al individuo saber quién posee esos datos personales y para que, así como oponerse a esa posesión o uso*”. Cfr. Sentença n.º292/2000, disponível em <http://www.boe.es>, consultado a última vez em 03/02/2016

¹⁷ Cfr. JORGE BACELAR GOUVEIA, “*Os direitos fundamentais à proteção dos dados pessoais informatizados...*” *op. cit.* pp.719 e 720.

previamente obtenha o consentimento do seu titular, ou a título subsidiário quando a lei legitime tal transmissão; de um prisma *subjetivo*, impede a transmissão destes a terceiros¹⁸, sempre e quando digam respeito à esfera mais privada e resguardada do seu titular, vedando-se assim o seu conhecimento à luz do direito de acesso aos dados administrativos.

No entanto, é de uma importância indubitável a delimitação do conceito de “terceiro” face à sua aplicabilidade no âmbito desta relação material. Este conceito indeterminado de terceiros vertido no artigo 35.º da CRP, face à ambiguidade que lhe é imanente e que prejudica a determinação do âmbito e pressupostos da aplicação da norma consagrada no referido preceito, tem vindo a ser objeto de um estudo alargado pela doutrina, sempre com vista a um perfeito funcionamento do preceito constitucional à luz dos valores axiológicos que se encontram inerentes à proteção dos dados pessoais. Nas palavras de BACELAR GOUVEIA¹⁹, neste conceito de terceiros “deve ser excluído, portanto, o conjunto de pessoas cuja profissão se relaciona com as diversas operações inerentes ao processamento automatizado desses dados e através da qual tomam conhecimento do seu conteúdo, bem como os responsáveis pelos ficheiros”. Já para GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA²⁰ a noção de terceiros “deve abranger todas as pessoas, devendo o pessoal informático que a lei ou os códigos deontológicos considerem responsável pelo ficheiro estar sujeito a um dever de sigilo profissional”.

Sem prejuízo das críticas que possam estar subjacentes, teremos em consideração que este conceito de terceiros deverá abranger as pessoas que não devam ter contacto nem ligação com os dados e informações tratados, como por exemplo os profissionais que devam ter acesso no âmbito das suas funções a estes dados pessoais, uma vez que estas entidades estarão nos termos estatutários, sujeitos às regras de sigilo sobre dados e factos que tenham conhecimento no âmbito das suas funções, não sendo por isso terceiros à luz da tese apontada. Pelo exposto, concordamos assim com

¹⁸ Apesar de numa interpretação literal, estes terceiros parecerem ser todas aquelas pessoas e entidades que não sejam o titular dos dados pessoais, a verdade é que se fizermos uma leitura mais atenta, não podemos de facto afirmar tal propósito, pois estaríamos a esvaziar a utilização e o tratamento de dados pessoais, por qualquer entidade que não os titular dos dados pessoais. Cfr. JORGE BACELAR GOUVEIA, “*Os direitos fundamentais à proteção dos dados pessoais informatizados...* op. cit. p.722.

¹⁹ *Idem*, *Ibidem*.

²⁰ Cfr. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I...* op. cit. p.554.

BACELAR GOUVEIA quando afirma que “terceiros” são aquelas pessoas ou entidades a quem não digam respeito os dados e informações, e que não devam ter qualquer relação profissional no tratamento destes dados, ou não seja responsável pelos dados pessoais²¹.

Num plano tributário seria impraticável que os agentes e funcionários da administração tributária fossem considerados como terceiros, estando por isso impedidos de aceder e de tratar estes dados e informações nos termos da Constituição, uma vez que iria impedir o normal funcionamento das tarefas da administração tributária, já que os dados tributários não poderiam ser utilizados e tratados para as finalidades subjacentes à sua recolha, tornando assim completamente desfasada toda esta transmissão de dados e informações dos contribuintes para a administração fiscal, e que fosse relevante para a prossecução das suas tarefas.

Sem prejuízo dos demais fundamentos existentes e que veremos *infra*, é nesta medida que surge como meio instrumental o dever de confidencialidade fiscal, tendo como desiderato a tutela dos dados acessíveis pelos agentes e funcionários da administração tributária, permitindo que estes dados sejam usados e tratados para prossecução das tarefas a que a administração está incumbida, obrigando estes agentes e funcionários a guardar segredo sobre o teor destes dados e informações, não podendo revelar o seu conteúdo a terceiros.

É por este motivo que o tratamento dos dados tributários deve ser realizado em respeito pelo princípio da proporcionalidade – por via do princípio da proibição do excesso consagrado no n.º2 do artigo 18.º da CRP –, na medida em que a cessão dos dados pessoais necessários à prossecução do interesse público deve apenas ser realizado na medida do necessário à finalidade subjacente, devendo ainda ser reforçada a posição dos contribuintes na cessão destes dados, nomeadamente quando entrem em conflito com a aplicabilidade de alguns direitos fundamentais constitucionalmente consagrados.

²¹ A LPDP influenciada pela vinculação jurídica da Diretiva 95/46/CE, acabou por adotar um conceito misto desta definição de “terceiros”, definindo-o como “a pessoa singular ou coletiva, a autoridade pública, o serviço ou qualquer outro organismo que, não sendo o titular dos dados, o responsável pelo tratamento, o subcontratante ou outra pessoa sob autoridade direta do responsável pelo tratamento ou do subcontratante, esteja habilitado a tratar os dados”. Cf. artigo 3.º alínea f) da Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro.

2. Princípios Norteadores do Tratamento dos Dados Pessoais pela Administração Tributária

Como estivemos a analisar, as entidades que estejam incumbidas de recolher e tratar os dados e informações pessoais - entre as quais estará a administração tributária - encontram-se vinculadas ao cumprimento dos direitos fundamentais subjacente ao tratamento dos mesmos.

Nesta dimensão teleológica, o legislador ordinário consagrou um conjunto alargado de direitos e deveres - tanto às entidades que tratam os dados e informações pessoais, como aos seus titulares -, com vista a que o seu tratamento seja concretizado em respeito pelas balizadas legalmente estabelecidas, nomeadamente o respeito pela proporcionalidade *stricto sensu*, à finalidade, ao prévio consentimento, entre vários outros. São estas diretrizes legais que o legislador expressamente delimitou como limites ao seu tratamento por parte da administração tributária, permitindo, assim, uma harmonia entre todos os direitos fundamentais em conflito, de modo a que todo o regime jurídico subjacente ao seu tratamento seja perfeitamente funcional e direcionado às finalidades que motivou a sua consagração legal²².

²² Como referem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA “ a operatividade de todos estes direitos exige que a informatização de direitos pessoais obedeça a certos princípios que a doutrina tem sublinhado: (a) a publicidade, isto é, conhecimento da criação e manutenção de registos informáticos; (b) justificação social, a criação e manutenção de ficheiros, bases de dados e bancos de dados deve ter um objetivo feral e usos específicos socialmente aceites; c) a transparência, ou seja, a clareza dos registos, quanto às espécies ou categorias de dados recolhidos e tratados, quanto à existência ou não de fluxos de informação, quanto ao tempo de tratamento, e quanto à identificação do responsável do ficheiro; d) a limitação da recolha, que deve ser feita por meios lícitos - conhecimento d pessoa a que respeitam ou autorização legal - restringir-se aos dados necessários para as finalidades especificadas (princípios da necessidade, da adequação, e da proporcionalidade); f) princípio da fidelidade, os dados devem ser exatos, completos e atuais; g) a limitação da utilização, isto é, os dados, uma vez recolhidos e processados, devem ser exclusivamente utilizados para a prossecução dos fins previamente especificados; h) as garantias de segurança que impõem a adoção de medidas tendentes a proteger e garantir os dados contra a perda, destruição e acesso de terceiros; i) a responsabilidade, que se traduz em imposição de especiais deveres legais e deontológicos aos responsáveis pelos ficheiros; j) princípio da política de abertura, os ficheiros, bancos e bases de dados devem garantir a transparência da ação administrativa, sobretudo quanto à clareza dos registos, às espécies e categorias de dados recolhidos e tratados, à existência ou não de fluxos de informação, ao tempo de tratamento e à identificação do responsável do ficheiro; l) princípio da limitação no tempo, os dados devem ser cancelados, uma vez obtida as finalidades que propunham”. Cfr. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I... op. cit.* pp.552 e 553; CELESTE GAY FUENTES, *Intimidad y tratamiento de datos en las Administraciones Públicas*, Editorial Complutense, 1995. p.74.

Deste modo, não poderíamos deixar de referir, e como bem se compreende sob pena de omitir parte importante das dimensões constitucionais que regem o tratamento de dados tributários pela administração tributária, a principiologia inerente ao seu tratamento. Este estudo configura-se como uma mais-valia, sendo o estudo da principiologia contida na Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro, inteiramente aplicável, com as devidas adaptações, ao funcionamento da Administração Tributária - no que toca à matéria de recolha e tratamento dos dados pessoais com transcendência fiscal para as necessidades funcionais da Administração Tributária -, uma vez que o legislador tributário direcionou a sua regulamentação na relação jurídico-tributária, através da aplicação subsidiária das normas administrativas.

2.1. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade não poderia deixar de surgir numa matéria tão sensível como é a proteção dos dados tributários, encontrando-se consagrado da leitura conjunta das alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 5.º da Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro. Este princípio da legalidade vem estatuir a proibição inerente à recolha e ao tratamento dos dados e informações pessoais quando estes sejam concretizados através de meios fraudulentos, ilícitos e desleais com as normas que regem as mencionadas matérias (leia-se, sobre a recolha e tratamento dos mesmos), sendo que, qualquer ato praticado pela Administração tributária no desrespeito daquelas normas e princípios - que constituem o fundamento e o limite da sua atuação - se encontrará inquinado de ilegalidade^{23 24}.

Como se compreende, o princípio da legalidade configura-se como um dos princípios mais amplos no procedimento de recolha e de tratamento dos dados tributários, podendo do ponto de vista cronológico encontrar dois momentos em que o princípio da legalidade encontra especial força vinculativa.

²³ Também a Convenção n.º 108 do Conselho da Europa prescreve que no seu artigo 5º alínea a) que “Os dados de carácter pessoal que sejam objeto de um tratamento automatizado devem ser: a) Obtidos e tratados de forma leal e lícita”. Deste modo prevê a referida convenção, o respeito pelo princípio da legalidade tanto na recolha, como no tratamento dos dados pessoais.

²⁴ Cfr. GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática... op. cit.* p.431.

O primeiro momento surge na fase inicial do procedimento, nomeadamente na fase da recolha (cf. alínea b) do n.º1 do artigo 5.º da LDPD), estatuinto que a recolha dos dados tributários não poderá ser feita através de meios ilícitos que resultem contrários ao estabelecido pela lei (v.g recolha destes dados tributários sem o consentimento do seu titular), nem através de meios fraudulentos no qual induzam os contribuintes em erro, não sendo por isso lícita a sua recolha em desconformidade com as disposições legais vigentes²⁵.

O segundo momento surge já na fase de tratamento, prescrevendo o artigo 5.º da Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro, que os dados tributários devem ser tratados de forma lícita e em respeito ao estabelecido por lei e pelos princípios jurídicos subjacentes à proteção e tratamento dos mesmos.

Deste modo, tanto a recolha como o tratamento devem reger-se pelo estatuído na normas legais vigentes, de modo que a recolha dos dados pessoais ser concretizada através de meios lícitos, e o seu tratamento deve aqui ser realizado de forma respeitosa com as disposições legais vigentes nesta matéria. Assim todo o procedimento deve ser realizado e concretizado em conformidade com o estabelecido na lei e em respeito pela posição jurídica dos contribuintes, sendo a recolha e posteriormente todo o seu tratamento concretizado com conhecimento total do titular dos dados pessoais.

2.2. Princípio da Proporcionalidade

Da leitura da alínea c) do n.º1 do artigo 5.º da Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro, que aprovou a LPDP, resulta que os dados tributários devem ser adequados, pertinentes e *não excessivos* em relação às finalidades para que são recolhidos e posteriormente tratados²⁶. Como resulta deste princípio enformador, a recolha dos

²⁵ Cfr. EMILIA ZABALLOS PULIDO, *La protección de datos personales en España: evolución normativa y criterios de aplicación*, Tesis Doctorado, Universidad Complutense de Madrid, 2013, p.182, disponível em <http://eprints.ucm.es/22849/1/T34733.pdf>, consultado a última vez em 14/02/2016.

²⁶ Concordamos assim com a posição de ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, e CLOTILDE CELORICO PALMA quando afirmam que “A ideia chave que perpassa todo o texto da lei é o princípio da proporcionalidade na recolha, tratamento, transmissão e troca de informações e na assistência mútua. A informação recolhida pela Administração Tributária é limitada aos dados relevantes para o exercício das suas funções”. Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, e CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Administração Tributária e os sistemas de

dados tributários deve, em termos equitativos, obedecer às finalidades subjacentes à sua recolha, impondo assim que não sejam tratados de forma excedentária em relação aos interesses para os quais são recolhidos, constituindo-se imperioso efetuar um juízo prévio sobre a necessidade da sua recolha, e posteriormente sobre a proporcionalidade dos serviços que comporta²⁷.

A formulação legal deste princípio gizado na LPDP, estipula que as entidades sujeitas ao tratamento de dados pessoais apenas os poderão requerer e tratar quando se configurem como necessários às finalidades que fundamentaram a sua cessão, sendo ilícita, por inexistir qualquer nexó ou lógica de proporcionalidade, a cessão de dados pessoais que não sejam necessários às aludidas finalidades. Neste mesmo sentido a Associação para a Promoção e Desenvolvimento da Sociedade da Informação já se pronunciou no sentido “As informações recolhidas pela AT devem ser limitadas aos dados relevantes para o exercício das suas funções”²⁸.

Portanto, será ilícita a transmissão de dados e informações à Administração Tributária que se afigurem como desnecessários às finalidades prosseguidas por esta, como será título de exemplo e sem prejuízo das demais situações existentes, a transmissão de informações respeitantes às habilitações académicas dos sujeitos passivos na declaração de início de atividade (cf. artigos 31.º e 35.º do CIVA), uma vez que, ao não encontrarem qualquer nexó causal com a atividade prosseguida pela Administração, configuram-se como desnecessários e por conseguinte desproporcionais às finalidades pretendidas nesta cessão.

Assim, e como resulta do exposto, estará em causa aferir um juízo de necessidade dos dados e informações recolhidos, uma vez que devem ser

informação – entre transparência e proteção do sigilo fiscal”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, Ano 5, n.º4, inverno, 2013, p. 141.

²⁷ “O respeito por este princípio significa que o tratamento de dados pessoais deve ser adequado, pertinente e não excessivo relativamente às finalidades para que os dados são recolhidos. (...) Impõe-se, desta forma, o tratamento dos dados pertinentes e não excedentários em relação à finalidade para a qual são recolhidos, sendo a *ratio* da norma a do emprego dos dados pessoais aos casos em que seja indispensável para a consecução dos objetivos pretendidos, funcionando como *ultima ratio, in extremis*”. Cfr. TERESA ALEXANDRA COELHO MOREIRA, *Igualdade e não Discriminação*, Almedina, 2013 (interpolação nossa); Cfr. também JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Intimidad, tributos y protección de datos personales*, Barcelona, 2007, p.41, disponível em http://www.indret.com/pdf/441_es_1.pdf, consultado a última vez em 19/02/2016.

²⁸ Cfr. ASSOCIAÇÃO PARA A PROMOÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, *Transparência e sigilo na administração pública: a questão dos dados Fiscais*, 2013, disponível http://www.apdsi.pt/uploads/news/id650/Tomada%20de%20Posição_GAN_APDSI_24%20de%20abril%202013.pdf, consultado a última vez em 10/01/2016.

objetivamente necessários ao escopo subjacente para que são recolhidos, nomeadamente a concretização da busca da verdade material, sendo por isso desnecessário a sua recolha quando estes se afigurem desnecessários em relação à atividade da Administração Tributária, afigurando-se assim ilícita a sua recolha.

2.3. Princípio da Finalidade

O princípio da finalidade consagrado na alínea b) do n.º1 do artigo 5.º da LPDP, configura-se como um dos princípios jurídicos norteadores em matéria de proteção dos dados tributários, uma vez que a restrição de uma parcela da vida privada e íntima dos sujeitos concretizada com a cessão destes à administração tributária, apenas pode ser feita de modo proporcional, necessária e adequada às *finalidades* que se pretende conseguir. Constituindo estes um conjunto de informações que descrevem uma parcela da vida privada e íntima dos contribuintes, não poderia deixar-se de tutelar o acesso e o tratamento dos mesmos, proibindo-se o acesso discricionário e ilimitado pelas entidades que visam o seu tratamento. Assim, e como se vislumbra da consagração legal deste princípio jurídico, encontramos assim uma lógica relacional com o princípio jurídico da proporcionalidade *supra* explanado.

Como informações respeitantes à vida privada e íntima dos seus titulares, a sua transmissão a entidades que visam o tratamento destes dados apenas deve ser legitimada quando tenham como desiderato a prossecução de determinadas finalidades, proibindo-se assim o seu processamento e o seu tratamento para finalidades estranhas ao escopo principal subjacente à sua recolha. Deste modo, o tratamento deve obedecer a uma finalidade legítima, determinada e certa, não podendo ser utilizados e tratados para finalidades estranhas à finalidade prosseguida e que fundamentaram esta recolha.

Como restrição ao direito fundamental de reserva da vida íntima, não poderiam assim ser recolhidos e tratados quaisquer dados respeitante à vida privada e íntima dos seus titulares sem existir um fundamento que legitime este tratamento - como a prossecução de um interesse estadual -, sendo o respeito pela finalidade

subjacente a esta recolha, uma forma de restringir o acesso discricionário às informações da vida privada dos seus titulares²⁹.

Portanto, o princípio da finalidade determina assim que os dados recolhidos sejam tratados para finalidades determinadas no momento da sua recolha, devendo estas ser explícitas e legítimas, de modo a que o seu tratamento não seja feito para fins incompatíveis dos que a sua recolha fundamentou, não podendo por isso ser utilizados e tratados para outros fins distintos do que inicialmente foi estabelecido no momento da sua recolha, sob pena do seu tratamento ser considerado abusivo, determinando a invalidez do procedimento subjacente ao seu tratamento.

2.4. Princípio da Liberdade ou do Consentimento

O princípio da liberdade ou do consentimento resulta da conjugação legal do artigo 6.º da Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro, com o disposto no n.º3 do artigo 35.º da CRP, determinando que a recolha e o tratamento dos dados tributários apenas pode ser concretizada com o consentimento prévio do seu titular ou perante previsão legal que o afaste³⁰.

Este princípio surge primordialmente na fase de recolha, pois fácil é de vislumbrar que após a recolha dos dados tributários, a entidade que está incumbida de os tratar goza já desta condição necessária para o seu tratamento, não existindo por isso em regra grande aplicabilidade prática deste princípio após a recolha destes, exceto os demais direitos que o titular destes dados goza nos termos da lei, como são o poder de retificação, de atualização ou de informação sobre a finalidade subjacente ao seu tratamento³¹.

²⁹ É neste sentido, que este princípio também é classificado pela doutrina como princípio da limitação do uso dos dados. Neste sentido Cfr. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais*, Coimbra, Almedina, 2005, p.230.

³⁰ Cfr. LUÍS LINGNAU DA SILVEIRA, *O Direito à Protecção de Dados Pessoais*, pp.6 e 7; MARÍA MERCEDES SERRANO PÉREZ. “El derecho fundamental a la protección de datos. Su contenido esencial”, in *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas 1*, 2005, p.255; PABLO LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, “La construcción del derecho a la autodeterminación informativa”... *op. cit.* p.47.

³¹ Cfr. MARÍA MERCEDES SERRANO PÉREZ. “El derecho fundamental a la protección de datos. Su contenido esencial”... *op. cit.* p.255

Não obstante, este requisito é derogado quando por razões de interesse público seja necessário recolher e tratar determinados dados e informações com fim à prossecução de finalidades de interesse estadual e coletivo, não carecendo deste modo do consentimento do seu titular.

Esta medida restritiva encontra a sua génese no facto ser uma medida necessária e adequada - à luz do disposto no n.º2 do artigo 18.º da CRP -, quando a Administração Tributária não possa obter e tratar os dados e informações sem o consentimento prévio dos seus titulares, pois se não fosse concretizada esta restrição a este consentimento prévio do titular, ficaria gravemente comprometida a viabilidade do cumprimento das tarefas públicas a que a administração está incumbida, dando azo a inúmeras desigualdades na tributação e na repartição justa dos encargos fiscais, caso o consentimento do titular dos dados tributários fosse condição *sine quo non* na cessão e no tratamento dos dados tributários necessários à prossecução do interesse da Administração Tributária³².

Assim, este prévio consentimento do titular dos dados e informações relevantes em matéria tributária não se afigura como uma condição necessária para o seu tratamento e para a sua recolha lícita, constituindo assim um dever de colaboração que impendem sobre os contribuintes, obrigando-os a fornecer determinadas informações de índole pessoal que sejam necessários à administração tributária para prossecução das atividades a que está incumbida³³.

³² Concordamos assim com JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS quando afirma que caso a “*Administración Tributaria, por ejemplo, no pudiera obtener, almacenar y tratar los datos sin el consentimiento de los interesados (...) quedaría gravemente comprometida la viabilidad de un sistema público de ingresos que estuviera basado en la voluntariedad de los obligados tributarios*”. Cfr. JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Intimidación, tributos y protección de datos personales... op. cit.* p.15.

³³ Como exemplo destes deveres de transmissão de dados pessoais podemos encontrar, o dever de entregar por parte das pessoas singulares, uma declaração de informação contabilística e fiscal, respeitante aos rendimentos obtidos no ano transato (artigo 113.º do CIRS), ou o dever de declaração por parte das pessoas coletivas, dos rendimentos anuais obtidos no ano transato (artigo 117.º n.º1 alínea b) e artigo 120.º, ambos do CIRC), ou ainda o dever de entregar um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus fornecedores, e seus fornecedores nos casos previstos no artigo 29.º n.º1 alíneas e) e f) do CIVA.

2.5. *Princípio da Exatidão e Qualidade*

Outro dos princípios enformadores e de grande importância em matéria de proteção de dados pessoais, é o princípio da exatidão e da qualidade encontrando-se consagrado na alínea d) do n.º1 do artigo 5.º da LPDP. Este princípio jurídico conduz que o responsável pelo tratamento dos dados pessoais encontra-se obrigado a recolher e tratar as informações cujo teor deva ser exato, correto, completo e atualizado, não sendo permitido o seu tratamento quando estes se afigurem como parciais, incompletos ou fracionados, e que por conseguinte induzam em erro.

Em conjugação com o princípio da proporcionalidade, o princípio da exatidão e da qualidade tem como diretriz teleológica que a recolha dos dados pessoais deve ser concretizada em respeito pela necessidade subjacente à restrição dos direitos fundamentais, devendo estes ser exatos e verdadeiros conformes a verdade da situação atual que descrevem. Neste sentido refere a CNPD que em respeito pela qualidade dos dados pessoais, devem estes ser pertinentes e não excessivos em relação à finalidade subjacente a esta recolha³⁴, ou seja, a exatidão e a qualidade destes, afere-se em função da finalidade subjacente à sua recolha, implicando que responsável pelo seu tratamento tenha não só como ónus averiguar a sua exatidão no momento da recolha, mas também durante o seu processamento, sendo por isso obrigado a retificá-los, bloquea-los ou apagá-los quando estes já não correspondam à verdade descrita³⁵.

Assim, os dados pessoais não poderão ser tratados quando descrevam a realidades que não correspondam à verdade material a descrever, devendo os registos ser cancelados quando deixem de ser necessários ao escopo pretendido pelo responsável pelo seu tratamento³⁶, ou retificados quando estejam desfasados da realidade que visam descrever.

³⁴ Cfr. Deliberação da CNPD n.º 765 /2009, *Princípios Aplicáveis aos Tratamentos de Dados Pessoais com a finalidade de Comunicação Interna de Atos de Gestão Financeira Irregular (Linhas de Ética)*, 2009, pp.6 e 7, disponível em http://www.cnpd.pt/bin/orientacoes/DEL765-2009_LINHAS_ETICA.pdf, consultado a última vez em 14/02/2016.

³⁵ Cfr. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais... op. cit.* p.237.

³⁶ Cfr. ARTEMI RALLO LOMBARTE, *La Administración electrónica y el derecho a la protección de datos personales*. 2010, p.68.

2.6. *Princípio da Transparência*

O princípio da transparência consagrado no artigo 11.º da LPDP por força do prescrito no n.º1 do artigo 35.º da CRP, constitui um dos pressupostos jurídicos mais importantes em matéria de proteção dos dados tributários, consagrando o dever dos responsáveis pelo seu tratamento, informar ao seu titular sobre toda a informação que solicite e que lhe diga respeito, podendo fazê-lo em qualquer momento e sem restrições acerca da existência dos mesmos. Deste modo, o seu titular pode, junto das entidades responsáveis pelo seu tratamento, obter informações sobre os mesmos e sempre quando lhe digam respeito, devendo esta informação ser cedida de forma totalmente livre, sem restrições, com periodicidade razoável e sem demoras ou custos excessivos, configurando-se como um poder que não poderá ser limitado e muito menos restringindo ao seu titular³⁷.

Esta faculdade surge aqui em compensação pela restrição da parcial do direito fundamental à privacidade e de reserva da vida íntima, sendo atribuído assim pelo legislador ao titular destes dados tributários, um conjunto de direitos que permitem identificar o teor dos dados tributários tratados por estas entidades, como a finalidade que visam prosseguir com o seu tratamento ou a realidade que descrevem.

Apesar do conceito assumir aqui natureza polissémica, o princípio jurídico da transparência como valor jurídico enformador em matéria de proteção dos dados pessoais, não se confunde com o princípio da transparência administrativa plasmado no artigo 268.º da CRP, pois apesar desta singularidade linguística, são fundamentos gerais que não podem nem devem confundir-se. Assim, o princípio da transparência administrativa configura-se bastante mais amplo que o princípio da transparência em matéria de proteção dos dados pessoais, na medida em que o primeiro abarca toda a atividade administrativa, enquanto o segundo apenas abrange *objetivamente* os dados tributários objeto de tratamento, e *subjetivamente* o seu titular, sendo assim bastante mais redutor em relação ao primeiro.

³⁷ Cfr. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais... op. cit.* p.229.

2.7. *Princípio da Confidencialidade e da Segurança*

O princípio da confidencialidade em matéria de proteção dos dados tributários surge consagrado no artigo 17.º da Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro, como fundamento axiológico que obriga que todos os sujeitos que intervenham na recolha e no tratamento dos dados pessoais encontram-se obrigados a manter sigilo sobre as informações que tenham conhecimento no âmbito das suas funções.

Este dever de sigilo - como não poderia deixar de ser -, estende-se aos sujeitos mesmo depois de finalizar as tarefas, ou mesmo após deixar de exercer o cargo laboral que compreendia o tratamento dos dados tributários, sendo o desrespeito por este dever punido a título de crime de acordo como o tipificado no artigo 47.º da LPDP e no artigo 384.º do CP, e em termos fiscais como veremos melhor *infra*, incorrerá na infração prevista a título de crime nos termos do artigo 91.º do RGIT, ou como contraordenação nos termos do artigo 115.º do RGIT por violação do dever de confidencialidade fiscal³⁸.

Como é fácil de vislumbrar, este dever de sigilo encontra-se, num âmbito geral, ligado aos interesses de proteção da vida privada e íntima dos sujeitos, já que a posição jurídica dos contribuintes não estaria salvaguardada caso o responsável pelo tratamento dos dados, ou os agentes a que pertencem à unidade orgânica onde sejam tratados os dados pessoais, revelassem o seu conteúdo a terceiros, configurando-se a desta penalização como um meio instrumental que permite garantir todo o sistema de segurança subjacente a esta tutela. Neste sentido, os dados pessoais como meios de informação respeitantes à vida privada do seu titular deverão ser tutelados de modo a que no momento em que são transmitidos a entidades que visem o seu tratamento na prossecução de determinadas finalidades estejam seguros contra ingerências de

³⁸ Sobre a figura do sigilo fiscal, Cfr. J.L. SALDANHA SANCHES, “Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspetiva Funcional”, in *Revista Fiscalidade*, n.º 21, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, Janeiro – Março de 2005; PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direcção- Geral das contribuições, 1992; ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Administração Tributária e os sistemas de informação – entre transparência e proteção do sigilo fiscal”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 5, n.º4, Coimbra, 2013; JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, p.20, disponível em <http://ruc.udc.es/bitstream/2183/11858/2/9788497454476.pdf>, e consultado a última vez em 19/02/2016.

terceiros alheios a esta relação estabelecida entre o seu titular e a entidade responsável pelo seu tratamento.

Destarte, dispõem os artigos 14.º a 16.º da LPDP que o responsável pelo tratamento, *in casu* a Administração Tributária, deve pôr em prática as medidas técnicas e organizativas adequadas para proteger os dados e informações dos contribuintes contra a destruição, acidental ou ilícita, a perda acidental, a alteração, a difusão ou o acesso não autorizado, nomeadamente quando o tratamento implicar a sua transmissão por rede. Assim a informação sujeita ao tratamento deverá ser tratada com as medidas técnicas, humanas e administrativas que sejam necessárias a fim de assegurar a segurança destes dados, evitando registos, adulteração, perda, consulta, uso ou acesso não autorizado e fraudulento por terceiros.

3. Densificação Normativa da Proteção de Dados Pessoais

3.1. Principais Disposições Internacionais

A proteção dos dados pessoais – não só os dados tributários, mas também os dados pessoais dos mais variados ramos de Direito – surge na grande maioria dos diplomas de direito internacional, como uma matéria cuja consagração legal se encontra largamente consagrada nos diplomas e convenções internacionais, constituindo assim uma matéria de enorme relevância, cuja tutela merece especial reparo.

Como resulta do artigo 12.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem “Ninguém sofrerá intromissões arbitrárias na sua vida privada, na sua família, no seu domicílio ou na sua correspondência, nem ataques à sua honra e reputação”, sendo o artigo 17.º do Pacto Internacional relativo aos Direitos Civis e Políticos e o artigo 8.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, de grande semelhança quanto ao estatuído neste artigo 12.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem.

Neste sentido, e num plano territorial menos abrangente, também a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia³⁹ consagra no artigo 8.º n.º1 que “Todas as pessoas têm direito à protecção dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito”, acrescentando o n.º2 que “Esses dados devem ser objeto de um tratamento leal, para fins específicos e com o consentimento da pessoa interessada ou com outro fundamento legítimo previsto por lei”. Também a Convenção 108 do Conselho da Europa foi o instrumento pioneiro na protecção de dados pessoais, consagrando um conjunto de direitos que tinham como especial desiderato a protecção da reserva da vida íntima e da vida privada dos sujeitos quando devam estes ser cedidos a fim de concretizar determinadas finalidades subjacentes ao seu tratamento. Esta convenção surge ainda como instrumento jurídico que viria posteriormente a constituir a base dos direitos e deveres que viriam a ser adotados pelo legislador comunitário na aprovação da Diretiva 95/46/CE, surgindo assim diploma cuja matéria se encontrava largamente consagrada.

Posteriormente, a já referida Diretiva 95/46/CE consagrou um conjunto de normas que os Estados-membros deveriam transpôr no ordenamento jurídico interno, assegurando as liberdades e os direitos fundamentais dos sujeitos nesta matéria tão sensível como é a protecção dos dados pessoais⁴⁰. A consagração desta diretiva teve como principal finalidade a harmonização das normas jurídicas vigentes nos Estados-Membros em matéria de protecção dos dados pessoais, a fim de regular a sua transmissão e o seu tratamento, em virtude da massificação que este fenómeno vinha a sofrer, tornando esta regulamentação necessária e imprescindível.

Em suma, pode assim afirmar-se que os órgãos legiferantes procuraram como desiderato na tutela do direito fundamental à protecção da vida privada, a regulamentação jurídica de toda a temática relacionada com o acesso e com o tratamento dos dados e informações que digam respeito à esfera mais resguardada dos sujeitos, procurando assim tutelar esta matéria a nível *supraestadual*, salvaguardando

³⁹ Identificando as vicissitudes do direito à protecção dos dados pessoais na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, Cfr. CARLOS RUIZ MIGUEL. “El derecho a la protección de los datos personales en la carta de derechos fundamentales de la Union Europea”, in *La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea: una perspectiva pluridisciplinar*, Fundación Rei Afonso Henriques, 2003, disponível em <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/635290.pdf>, consultado a última vez em 24/10/2015.

⁴⁰ Artigo 1.º n.º1 da Diretiva 95/46/CE : “1 - Os Estados-membros assegurarão, em conformidade com a presente diretiva, a protecção das liberdades e dos direitos fundamentais das pessoas singulares, nomeadamente do direito à vida privada, no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais”.

a esfera jurídica dos sujeitos nas relações jurídicas instituídas e que requeiram o acesso a estes e o seu posterior tratamento a fim de prosseguir determinadas finalidades pré-estabelecidas.

3.2. Constituição da República Portuguesa

A Constituição da República Portuguesa de 1976 procurou integrar um conjunto de direitos e deveres que tivessem como desiderato a tutela dos dados pessoais⁴¹, procurando tutelar o que inicialmente era considerado como “dados mecanográficos”, até o que atualmente se encontra previsto como o direito à utilização da informática⁴². O atual artigo 35.º da CRP vem consagrar um conjunto de direitos e deveres que tem como desiderato a tutela da utilização da informática, proibindo o tratamento abusivo dos dados pessoais, proibindo assim à luz do princípio da dignidade da pessoa humana, que os seus titulares sejam tratados e vistos como um simples objeto de informações à luz das vontades destas entidades⁴³.

Deste modo encontramos consagrado neste normativo constitucional, uma série de direitos e deveres que tem como desiderato, de um modo geral e abstrato, a tutela dos sujeitos em matéria de dados pessoais e da utilização da informática, consagrando um conjunto de direitos atribuídos aos seus sujeitos titulares.

Com efeito, o titular dos dados pessoais dispõe, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º da CRP, o direito de acesso aos mesmos, direito, este, que vincula quaisquer entidades públicas ou privadas e que pode ser exercido de modo direto – quando

⁴¹ Quando neste capítulo falamos em dados pessoais, não podemos olvidar que estamos perante uma matéria que é aplicável a todos os ramos de Direito, pelo que a sua designação como “dados pessoais” neste capítulo abrangerá uma previsão que seja aplicável a todos os ramos de Direito, incluído o Direito Tributário e Fiscal.

⁴² Cfr. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais*, Coimbra, Almedina, 2005, p.32.

⁴³ Cfr. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais... op. cit.* p.32; JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I... op. cit.* p.256; Acórdão n.º355/97, de 7 de Junho, processo n.º182/97, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>, consultado a última vez em 06/02/2016.

aqueles dados sejam acedidos pelo próprio titular – ou de modo indireto - quando aquele direito seja exercido por intermédio da CNPD⁴⁴.

Segundo o n.º1 do aludido preceito, ao titular dos dados e informações de natureza tributária assiste, ainda, o direito de exigir a sua retificação, podendo, por um lado, requerer a correção ou atualização destes, nomeadamente quando se mostrem desconformes com a realidade que pretendam demonstrar, podendo solicitar a eliminação dos dados incorretos, erróneos, ou daqueles cuja recolha e tratamento sejam vedados.

No entanto o próprio n.º2 do artigo 35.º não define o conceito de dados pessoais, remetendo para legislação própria a sua delimitação legal, bem como a regulamentação de vários aspetos sobre o tratamento automatizado, como a sua conexão, a transmissão ou a utilização.

Porém, embora não consagre no seu normativa legal uma noção expressa do que se deva entender por dados pessoais - incumbindo o legislador ordinário de o fazer -, a CRP, no seu artigo 35.º, n.ºs 3, 4 e 5, vem delimitar negativamente a sua utilização e o seu tratamento, proibindo não só o tratamento quando esteja em causa convicções filosóficas, políticas, religiosas, ou a origem étnica do seu titular (cf. n.º3 do artigo 35.º da CRP), mas também - e naquele que constitui um dos dispositivos mais importantes em matéria de proteção de dados pessoais – a proibição de acesso por terceiros, na medida em que não é permitida a sua revelação pelas entidades responsáveis pelo seu tratamento (cf. n.º 4 do referido artigo).

Contrariamente a estes dispositivos presentes nos números iniciais do artigo 35.º, temos no n.º6 um dispositivo *positivo*, na medida em que é atribuído aos sujeitos, o direito de utilizar de forma livre as redes informáticas de uso público, sendo o seu acesso livre e de uso público na medida a regulamentar pelo legislador ordinário.

Por último o n.º7 do artigo 35.º da CRP atribui natureza idêntica dos dados informatizados, aos dados pessoais que não estejam informatizados ou em documento digital, consagrando a mesma tutela legal aos dados manuscritos em suporte físico, gozando assim os dados pessoais em suporte físico, da mesma tutela que os informatizados.

⁴⁴ Cfr. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais...* op. cit. p.32

Deste modo, e como resulta do estudo do artigo 35.º da CRP, o legislador constitucional, dada a importância da matéria, veio estabelecer na própria lei fundamental vários dispositivos reguladores e tuteladores da proteção dos dados pessoais e da privacidade no seu tratamento, remetendo, ainda que indiretamente, para outros preceitos constitucionais, entre os quais, os referentes ao direito à reserva da vida íntima, previsto no artigo 26.º da CRP⁴⁵.

3.3. Lei Proteção de Dados Pessoais (LPDP)

A Lei n.º 67/98 de 26 de Outubro, que aprovou a Lei de Proteção de Dados Pessoais (LPDP), resulta da transposição da Diretiva 95/46/CE do Parlamento e do Conselho, de 24 de Outubro de 1995, que tem como principal objeto a regulamentação do tratamento dos dados pessoais relativos às pessoas singulares, bem como a sua circulação.

O primeiro impulso legislativo em matéria de tutela de dados pessoais foi dado pela Lei n.º 10/91 de 29 de Abril, que aprovou a primeira Lei de Proteção de Dados Pessoais, na sequência de uma polémica decisão do Tribunal Constitucional, o qual, no seu acórdão n.º 182/89 de 01/02/1989, proferido no âmbito do processo n.º 87-0298, verificou “a inconstitucionalidade por omissão da medida legislativa prevista no n.º 4 do artigo 35.º da Constituição, necessária para tornar exequível a garantia constante do n.º 2 do mesmo artigo”.

Esta LPDP, ainda em vigor, embora já tenha sido objeto de alterações legislativas, encontra-se dividida em 7 capítulos, que encerram disposições gerais, princípios gerais, definições, normas relativas ao âmbito de aplicabilidade do diploma, bem como a instituição de um órgão administrativo que visa o controlo e fiscalização da lei em matéria de tratamento dos dados pessoais.

Como veremos, este diploma legal é de enorme importância no ordenamento jurídico português, especialmente para o tema que nos ocupa, resultando a sua aplicabilidade direta ao sistema tributário do disposto nos artigos 2.º, alínea c) da

⁴⁵ Cfr. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais... op. cit.* p.39.

LGT, e 2.º do CPPT, enquanto direito subsidiário destes diplomas (que se apresentam inteiramente omissos quanto a estas matérias).

3.4. A Lei de Acesso aos Documentos Administrativos (LADA)

A Lei de Acesso aos Documentos Administrativos foi aprovada pela Lei n.º46/2007, de 24 de Agosto, surgindo em cumprimento do imperativo constitucional consagrado no artigo 268.º da CRP, nomeadamente o princípio do direito de acesso aos arquivos administrativos e do arquivo aberto⁴⁶.

Este princípio do arquivo aberto como iremos estudar *infra*, surge da ideia de abertura da Administração Pública para a comunidade, procurando afastar a posição de secretismo e supremacia que outrora impendeu sobre a atividade administrativa, nomeadamente quanto aos atos emitidos pela Administração, como em relação aos documentos e informações que estejam na posse das repartições públicas⁴⁷. O legislador constitucional ao consagrar no artigo 268.º da CRP, o princípio de arquivo aberto sobre os documentos administrativos, procurou dotar assim os sujeitos do direito subjetivo de aceder aos dados e informações que estejam na posse da administração pública, podendo estes consultar e aceder às informações existentes nas repartições públicas, abrindo-se assim a sua atividade à comunidade jurídica.

⁴⁶ Sobre o acesso aos dados e informações da Administração Pública Cfr. JOSÉ RENATO GONÇALVES, *Acesso à Informação das Entidades Públicas*, Almedina, 2002; SÉRGIO PRATAS, *Transparência do Estado, Administração Aberta e Internet*, Ina Editora, 2013, pp.65 e seguintes.

⁴⁷ Sobre o princípio do arquivo aberto Cfr. BARBOSA DE MELO, "As garantias administrativas na Dinamarca e o princípio do arquivo aberto", in *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, N.º57, Coimbra, 1981, pp.269 e seguintes; GOMES CANOTILHO, e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada Vol.II... op. cit.* pp.820; GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática... op. cit.* p.313; MARCELO REBELO DE SOUSA, "O Princípio da legalidade administrativa na Constituição de 1976", in *Democracia e Liberdade*, n.º13, 1980, pp.31 e seguintes; JOSÉ FIGUEIREDO DIAS, "Direito à informação, proteção da intimidade e autoridades administrativas independentes", in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, col. *Studia Iuridica*, n.º 61, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, pp. 615 e seguintes; AGUSTÍ CERRILLO-I-MARTÍNEZ, "La Contribución de las TIC a la Mejora de la Transparencia Administrativa", in *ARBOR Ciencia, Pensamiento y Cultura*, Vol. 188, Julio-Agosto, 2012, p.707; MANUEL SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE LA RIVA, *El derecho de acceso a la información pública*. Imprime CERSA Madrid, 2008, disponível em http://eprints.ucm.es/8946/1/MANUEL_SANCHEZ_DER_ACCESO_V14_2.pdf, consultado a última vez em 24/01/2016.

No entanto e tal como prescrito no n.º2 *in fine* do artigo 268.º da CRP, o acesso a estes dados carecia de regulamentação jurídica, sendo obrigação do legislador ordinário adotar medidas jurídicas que tivessem como desiderato estabelecer balizas legais ao seu acesso nas repartições públicas, procurando assim delimitar as informações acessíveis a terceiros, e os moldes em que este acesso pode ser livremente conseguido pela comunidade jurídica.

A LADA visa assim regular todo o acesso aos documentos administrativos que cumpram cumulativamente os seguintes requisitos: a) ser informação sob forma escrita, visual, sonora, eletrónica ou outra forma material; b) e, que esteja na posse dos órgãos e entidades referidos no artigo seguinte, ou detidos em seu nome.

Neste sentido, todos os cidadãos têm, sem necessidade de invocar ou enunciar qualquer motivo ou interesse, o direito a aceder aos documentos administrativos, compreendendo tanto o poder de consulta, como o de reprodução e de informação sobre a existência e conteúdo desses documentos. Da análise deste preceito legal (qual preceito?), e da sua leitura conjugada com o artigo 268.º da CRP, concluímos que pretendeu o legislador legitimar os cidadãos ao acesso aos dados e informações da Administração Pública, prevendo também a LADA, no seu artigo 6.º n.º1, uma norma de conteúdo semelhante à vertida no n.º2 *in fine* do artigo 268.º da CRP, ao estipular que não é permitido aos cidadãos o acesso a documentos que contenham informações cujo conhecimento seja avaliado como podendo pôr em risco ou causar dano à segurança interna e externa do Estado, ficando sujeitos a interdição de acesso ou a acesso sob autorização, durante o tempo estritamente necessário.

Da LADA podemos assim descortinar uma série de conclusões nomeadamente: em primeiro lugar temos a LADA como normativo legal que visa regulamentar o acesso aos dados e informações detidas pela Administração Pública; em segundo lugar este acesso aos dados e informações é feita com base no direito constitucional do arquivo aberto, o qual pretende abrir a relação administrativa a todos os cidadãos, dando-se acesso assim aos dados e informações a terceiros; em terceiro lugar este acesso aos dados e informações não é feita de forma ilimitada e discricionária, pois este acesso pode aqui sofrer restrições quando em causa estejam, motivos de interesse igual ou superior da coletividade.

Deste modo, a LADA surge como mecanismo de tutela do acesso aos dados e informações que a Administração Tributária tem na sua posse, delimitando os limites legais deste acesso, tais como a segurança nacional ou a intimidade das pessoas, situações, estas, em que o mesmo deve ser vedado.

4. O Direito à Autodeterminação Informativa e a Proteção dos Dados Tributários como Parte integrante da Proteção dos Dados Pessoais

O fluxo transfronteiriço dos dados pessoais veio a partir de finais do século transato, ganhar grande protagonismo nas mais variadas relações *intersubjetivas*, sendo uma matéria que carecia de regulamentação jurídica em virtude da sua importância para os sujeitos. Foi neste sentido que o legislador, tendo como desiderato a tutela da esfera jurídica dos sujeitos, procurou regular os princípios gerais acerca da obtenção e do tratamento dos mesmos, estabelecendo balizas legais no tratamento dos dados pessoais, no seu acesso e ainda em matéria de livre circulação dos mesmos⁴⁸.

Neste ponto e como sabemos, os direitos fundamentais⁴⁹ não constituem um catálogo fechado e restrito, que se mantém constante durante o decurso do tempo e da sociedade, pois como bem refere JORGE MIRANDA “o artigo 16.º n.º1 da Constituição aponta para um sentido material de direitos fundamentais” acrescentando o autor que “estes não são apenas os que as normas formalmente constitucionais enunciem; são ou podem ser também direitos provenientes de outras fontes, na perspetiva mais ampla da constituição material”.

Destarte, e não se encontrando neste imperativo constitucional um elenco taxativo de direitos fundamentais, o elenco aponta a ser completado através de novos

⁴⁸ Cfr. JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Editorial Camares, Granada, 2003, pp.30 e seguintes.

⁴⁹ Cfr. JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional, Direitos Fundamentais Tomo IV*, 5ª Edição, Coimbra Editora, 2012, p.9.

direitos, o que motiva a doutrina a considerar que existe uma *cláusula aberta* ou de *não tipicidade* de direitos fundamentais⁵⁰.

Entre os novos direitos fundamentais, ínsitos na referida cláusula aberta ou de não tipicidade, encontram-se os direitos de nova geração como o direito à proteção dos dados informatizados, na medida em que estes dados, que cada vez com maior frequência são cedidos para entidades que se sujeitam ao tratamento dos mesmos, como são os dados pessoais que deverão ser cedidos para a Administração Tributária no cumprimento das finalidades a que estão legalmente incumbidas

Atualmente, e como anteriormente mencionado, os dados pessoais encontram proteção legal na Lei n.º67/98 de 26 de Outubro, a qual teve origem na Diretiva 95/46/CE, o que demonstra que, tanto o legislador comunitário como o legislador interno, em face do aumento gradual dos fluxos de dados que eram cedidos para entidades que se sujeitavam ao tratamento para diversas finalidades, consideraram necessário a tomada de medidas legislativas com vista a prover à tutela legal dos direitos sobre os mesmos.

No entanto, com a chegada do século XXI, e não obstante se ter verificado uma grande reforma operada pelos vários diplomas legais de natureza tributária, o legislador não consagrou qualquer normativo legal em matéria de acesso e tratamento dos dados tributários, omitindo por completo esta matéria nas reformas operadas pelo no Direito Tributário e Fiscal.

Estes dados tributários, como iremos abordar no capítulo dedicado à sua proteção quando estejam na posse da Administração Tributária, podem aqui ser definidos como todas e quaisquer informações - informatizados ou em suporte físico -, que expressem de alguma forma a situação patrimonial e tributária dos sujeitos passivos da obrigação de imposto, permitindo expressar e demonstrar a capacidade contributiva dos contribuintes⁵¹.

⁵⁰ Cfr. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I*, 4.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp.378 e seguintes; J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina, 2000, pp.378 e seguintes; JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional, Direitos Fundamentais Tomo IV...* op. cit. pp.195 e seguintes; JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales...* op. cit. pp.97 e seguintes.

⁵¹ Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”... op. cit. p.18. Com bastante interesse Cfr. também o

Assim os dados pessoais tributários serão aqueles dados que cedidos ou recolhidos para finalidades tributárias à Administração Tributária, permitam de modo individualizado identificar a situação pessoal ou patrimonial do contribuinte, como será os seus hábitos de vida ou a sua riqueza proferida da sua situação profissional.

Estes dados apenas encontram regulamentação nas normas jurídico-tributárias através da consagração do direito à confidencialidade fiscal - comumente designado por dever de sigilo fiscal⁵² -, previsto no artigo 64.º da LGT, pelo qual se reconhece ao contribuinte o direito à proteção dos dados e informações que estejam na posse da Administração Tributária, encontrando-se os seus dirigentes, funcionários e agentes proibidos de revelar a terceiros informações pessoais ou patrimoniais dos contribuintes.

Deste modo, os dados pessoais de natureza tributária terão, por força do disposto na alínea c) do artigo 2.º da LGT, ou seja, pela aplicação normativa das leis administrativas às relações jurídico-tributárias quando não haja norma específica na LGT que regule a matéria em causa, o seu tratamento regulamentado pela Lei n.º 67/98 de 26 de Outubro, que aprovou a LPDP, sendo-lhes dispensada a mesma proteção que é conferida aos dados pessoais gerais.

Questão importante na proteção dos dados pessoais, é o *chamado direito à autodeterminação informativa* sendo importante analisar se este direito deverá ser considerado um direito fundamental de nova geração⁵³. O direito à *autodeterminação informativa* pode ser considerado, de forma muito sintética, como o direito subjetivo que permite ao titular dos dados pessoais decidir por si mesmos os limites referentes à

Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt/>, consultado a última vez em 06/01/2016.

⁵² Sobre o dever de confidencialidade fiscal Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direcção- Geral das contribuições, 1992., pp.10 e seguintes; ABÍLIO MORGADO, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal - n.º 414, Julho / Dezembro - 2004*, Centro de Estudos Fiscais - Direcção Geral dos Impostos, Almedina, 2004, pp.9 e seguintes.; RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário* (Reimp. de 2012), Almedina Editora, 2014, p.47 e seguintes; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário... op. cit.* pp.119 e seguintes; JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, pp.20 e seguintes; JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales... op. cit.* pp. 69 e seguintes

⁵³ Cfr. JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales... op. cit.* p.98

própria vida, de modo a controlarem os dados que pretendem ceder e as formas de reação quanto à utilização e armazenamento dos mesmos.

Foi neste sentido que se afirmou o Tribunal Constitucional Federal Alemão, quando na sua sentença de 15 de dezembro de 1983, afirmou que “A autodeterminação individual pressupõe, porém – mesmo sob as condições da moderna tecnologia de processamento de informação –, que ao indivíduo está garantida a liberdade de decisão sobre ações a serem procedidas ou omitidas e, inclusive, a possibilidade de se comportar realmente conforme tal decisão”, acrescentado ainda o mesmo tribunal que “O livre desenvolvimento da personalidade pressupõe, sob as modernas condições do processamento de dados, a proteção do indivíduo contra levantamento, armazenagem, uso e transmissão irrestritos de seus dados pessoais”⁵⁴.

Recentemente, e no mesmo sentido, também Tribunal Constitucional Português afirmou que “Por autodeterminação informativa poderá entender-se o direito de subtrair ao conhecimento público factos e comportamentos reveladores do modo de ser do sujeito na condução da sua vida privada. Compete a cada um decidir livremente quando e de que modo pode ser captada e posta a circular informação respeitante à sua vida privada e familiar”⁵⁵.

Desta análise feita pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão podem extrair-se várias ilações, nomeadamente: o direito à autodeterminação informativa consagra ao seu titular, a faculdade de decidir quais os dados que podem ser tratados e como o podem ser, bem como o seu acesso por terceiros; em segundo lugar, o fundamento jurídico que sustenta o direito à *autodeterminação informativa* resulta do livre desenvolvimento da personalidade; em terceiro lugar, este direito apenas pode ser efetivamente concretizado quando seja atribuído ao titular dos dados, a faculdade de controlar os dados pessoais cedidos, na medida em que seja permitido ao seu titular corrigi-los, cancelá-los, ou mesmo ceder novos dados⁵⁶.

⁵⁴ Cfr. JÜRGEN SCHWABE, *Fünfzig Jahre Des Deutschen Bundesverfassungsgerichts Rechtswissenschaft*, Konrad-Adenauer-Stiftung E. V., Berlim, 2005, trad. port. de Beatriz Hennig, Leonardo Martins, Mariana Bigelli de Carvalho, Tereza Maria de Castro e Vivianne Gerales Ferreira, *Cinqüenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*, Fundación Konrad-Adenauer, Oficina Uruguay, Montevideo, 2005, p.237.

⁵⁵ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 442/2007, de 11 de Setembro, disponível em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt>, consultado a última vez em 31/01/2016.

⁵⁶ Cfr. JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales...* op. cit. p.100.

Assim, a liberdade informática, do ponto de vista substancial, permite o direito a controlar o acesso aos dados pessoais, atribuindo um arsenal de poderes jurídicos no que respeita ao modo como os dados pessoais serão tratados pela administração⁵⁷, bem como o poder de controlar o acesso por terceiros às informações detidas pelo tratador dos dados pessoais, concretizando o que a doutrina considera como “*direito à autodeterminação informativa*”⁵⁸, o qual se configura “como uma garantia de *sentido negativo*, de inviolabilidade, que protege o indivíduo de ingerências do Estado ou de terceiros”⁵⁹.

Neste sentido resta-nos saber se este direito à *autodeterminação informativa* encontra consagração constitucional no ordenamento jurídico português, procurando-se assim estudar para o caso que se nos ocupa, se os titulares dos dados pessoais gozam assim deste direito perante o responsável pelo tratamento dos dados pessoais.

Em primeiro lugar e como tem vindo a sufragar o Tribunal Constitucional, bem como o próprio Supremo Tribunal Administrativo em diversos acórdãos, este direito à autodeterminação informativa encontra consagração legal no artigo 35.º da CRP, afirmando que “As normas legais respeitantes à proteção de dados pessoais face à informática visam assegurar a reserva da vida privada e a garantia dos direitos do homem”, sendo que “à luz do artigo 35.º da C.R.P. pode falar-se de um direito à autodeterminação informacional”⁶⁰; em segundo lugar, na Lei n.º67/98 de 26 de Outubro, que aprovou a LPDP, foram consagradas diversas disposições que, na senda

⁵⁷ Do mesmo modo o Tribunal Constitucional Espanhol, na já referida sentença n.º292/2000, disponível <http://www.boe.es/boe/dias/2001/01/04/pdfs/T00104-00118.pdf>, consultado a última vez em 03/02/2016, determinou que “*la llamada 'libertad informática' es, así, derecho a controlar el uso de los datos insertos en un programa informático (habeas data) y comprende, entre otros aspectos, la oposición del ciudadano al hecho que determinadas datos personales se utilicen para hasta diferentes de aquel legítimo que justificó la obtención (SSTC 11/1998, FJ 5º, 94/1998, FJ 4º)*”.

⁵⁸ Neste sentido Cfr. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I... op. cit.* p.553; JOAQUIM SOUSA RIBEIRO, “A Tutela de bens da personalidade na Constituição e na Jurisprudência constitucional portuguesas”, in *Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho*, Vol. III, Coimbra Editora, 2013; GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática... op. cit.* pp.173 a 175; ANA GARRIGA DOMINGUEZ, *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*. Librería-Editorial Dykinson, 2004, pp.29 e seguintes; PABLO LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, “La construcción del derecho a la autodeterminación informativa”, in *Revista de estudios Políticos*, N.º104, 1999, pp.38 e 39.

⁵⁹ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º403/2015, processo n.º773/15, Relator: Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/>, e consultado a última vez em 18/02/2016,

⁶⁰ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19-06-1967, processo n.º041024, Relator Santos Botelho, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 31/01/2016; Cfr. também neste sentido Acórdão 403/2015 de 27 Agosto 2015, Processo n.º773/15, Relator: Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt> e consultado a última vez em 31/01/2016,

da autodeterminação informativa, determinam o momento em que os direitos dos titulares de dados pessoais podem ser efetivados, bem como, do ponto de vista *objetivo*, os direitos de retificação, cancelamento, oposição e acesso sobre os dados pessoais.

Assim, encontramos consagrados na Secção II da LPDP os direitos que os titulares dos dados pessoais gozam perante o responsável pelo tratamento dos dados pessoais, como será, *in casu*, a Administração Tributária. Nos artigos 10.º e 11.º da LPDP, encontramos o direito de acesso e de informação aos dados pessoais, que confere ao seu titular, sempre que o requeira, o direito a aceder ao teor dos dados pessoais tratados pelo responsável.

A LPDP prevê o direito à *autodeterminação informativa*, de que constitui corolário o direito de oposição do titular dos dados pessoais, previsto no artigo 12.º da LPDP, pelo qual se obriga o responsável pelo tratamento dos dados pessoais a deixar de tratar dados relativamente aos quais o seu titular manifeste oposição.

Também o direito de retificação e cancelamento sobre os dados pessoais, encontra-se consagrado na alínea d) do n.º1 do artigo 11.º da LPDP, prescrevendo que o responsável pelo tratamento dos dados pessoais encontra-se obrigado a retifica-los ou cancela-los, quando estes sejam inexatos, incompletos ou não se ajustem à realidade que visam demonstrar⁶¹.

O cumprimento destes direitos consagrados na LPDP são expressamente fiscalizados pela Comissão Nacional de Proteção de Dados (CNPd), pois como prescreve o n.º1 do artigo 22.º da LPDP, a CNPD é o órgão com competência legal para “controlar e fiscalizar o cumprimento das disposições legais e regulamentares em matéria de proteção de dados pessoais, em rigoroso respeito pelos direitos do homem e pelas liberdades e garantias consagradas na Constituição e na lei”, sendo assim o órgão administrativo sobre o qual impende a responsabilidade verificar o cumprimento das normas relativas à matéria de tratamento de dados pessoais.

Como se denota das leis tributárias atuais, tanto a LGT como o CPPT omitiram totalmente a matéria de tratamento dos dados tributários e da sua tutela, não havendo

⁶¹ Cfr. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática... op. cit.* pp. 250 e seguintes; GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática... op. cit.* p.356 e seguintes,

qualquer direito no qual os contribuintes possam ver efetivamente protegidos este direito perante a Administração Tributária⁶².

Havendo assim esta omissão legislativa, podemos afirmar que a Lei n.º67/98 de 26 de Outubro, que aprovou a LPDP, é inteiramente aplicável em matéria de tratamento e proteção dos dados pessoais em matéria tributária, constituindo o controlo pelos contribuintes sobre os dados pessoais tributários, à luz deste normativo legal, um mecanismo que permite garantir a proteção dos dados pessoais tratados pela Administração Tributária.

Deste modo e como referimos ao longo do nosso trabalho, estes direitos encontram-se reconhecidos pela complementarização das leis que tutelam a proteção dos dados pessoais, dotando assim os contribuintes destes direitos no âmbito tributário, consagrando direitos mais amplos que o simples acesso a estes dados pessoais, podendo ir deste a sua retificação até ao seu cancelamento.

5. As Garantias de Proteção dos Dados Pessoais

O modelo de sistema fiscal contemporâneo assenta numa vital necessidade de dados e informações relativas aos atos e factos dos contribuintes, configurando-se aqui a proteção da reserva da vida íntima e privada dos sujeitos passivos obrigados a esta cessão de dados e informações, como um objetivo primordial quando a administração tenha acesso a dados que digam respeito à sua esfera mais íntima e reservada.

Vinculado o legislador aos direitos fundamentais de reserva da vida privada e íntima conforme o consagrado no artigo 26.º da CRP, bem como outros direitos fundamentais como serão o princípio da confiança e da segurança, e a utilização da informática previsto no artigo 35.º da CRP, foi necessário instituir meios que permitissem a tutela dos dados pessoais dos contribuintes, reforçando assim os níveis de confiança necessários para que estes, no âmbito das suas obrigações tributárias, não sejam tentados ao não cumprimento das suas obrigações declarativas e informativas. Deste modo, será concretizada a possibilidade que estes dados e factos que digam

⁶² Cfr. JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales...* op. cit. p.111.

respeito à esfera mais íntima dos sujeitos passivos e que sejam relevantes para efeitos fiscais, estejam na posse da Administração Tributária para prossecução das tarefas fiscais a que está incumbida, reforçando assim a confiança dos contribuintes na Administração tributária.

Interessa-nos assim, a forma como o legislador instituirá a promoção desta proteção dos sujeitos passivos, podendo esta ser levada de várias formas, nomeadamente através da *proteção direta* e da *proteção indireta*⁶³.

5.1. Garantias de Proteção Direta

Os dados pessoais dos contribuintes, relevantes para efeitos fiscais, e que portanto devam ser do conhecimento da Administração Tributária, devem por força do princípio de reserva da vida íntima e da proteção da confiança encontrar-se sujeitos a tutela, sendo por isso tarefa do legislador instituir meios que permitam a sua proteção contra ingerências de terceiros⁶⁴.

Uma das principais formas de garantir esta tutela surgiu através da instituição de meios de proteção direta, operada principalmente pelos deveres de segredo e confidencialidade, e pela instituição de limites na utilização dos dados pessoais pelos órgãos da Administração Tributária⁶⁵.

O que comporta esta garantia de *proteção direta*, é a instrumentalização de meios que permitem aos contribuintes, reforçar a confiança depositada na administração tributária quando em cumprimento das obrigações tributárias, devam ceder estes dados pessoais, pois, existindo meios que obrigam os agentes e

⁶³ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, pp.20 e seguintes.

⁶⁴ Como bem identificam PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA “a confidencialidade fiscal radica, em suma, na ponderação de valores ligados à tutela da vida privada, ao segredo profissional, à defesa dos cidadãos contra a utilização da informática, devendo ser articulada com a exigência de legitimidade no acesso aos dados fiscais”. Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direcção- Geral das contribuições, 1992., p.45.

⁶⁵ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales... op. cit.*, pp.20 e seguintes.

funcionários a guardar segredo sobre o teor destes dados⁶⁶, proibindo-se assim a comunicação a terceiros, permitirá que esta cessão seja facilitada pelo contribuinte. Pretende-se portanto alcançar, que os sujeitos passivos vejam que a sua intimidade é tutelada contra terceiros, permitindo assim reforçar a confiança destes contribuintes na hora de ceder os dados pessoais relevantes para efeitos tributários.

De igual modo, os limites sobre os quais impendem a cessão e o tratamento destes dados pessoais, constituem meios de proteção direta, dotando os contribuintes de faculdades no combate contra a cessão ilimitada dos mesmos, nomeadamente quando digam respeito à sua vida privada e íntima, ou quando não sejam necessários para efeitos tributários, constituindo assim limites no acesso aos dados pessoais pela Administração Tributária.

Como se vislumbra, a própria classificação de meios de proteção *direta* permite aferir que se configuram como meios instrumentais utilizados e instituídos legalmente pelo legislador ordinário, a fim de concretizar diretamente a tutela dos dados pessoais que estejam na posse da Administração Tributária, e que expressem a esfera mais íntima ou a situação contributiva dos contribuintes.

5.2. *Garantias de Proteção Indireta*

A proteção dos dados pessoais dos contribuintes, pode também ser concretizada através de meios de garantia, que apesar de não tutelar diretamente a proteção destes dados pessoais, visam prevenir a violação dos deveres de confidencialidade que visam tutelar objetivamente as informações que lhes digam respeito.

Nestas situações estaremos perante aqueles casos denominados como *garantias de proteção indireta*, na medida em que o legislador ordinário faz uso das suas atribuições, como será o poder do *ius puniendi*⁶⁷, garantindo a confidencialidade

⁶⁶ Cfr. JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales...op. cit.* pp.70 e seguintes.

⁶⁷ Sobre o conceito de *ius puniendi* no direito penal, Cfr. FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Tomo I, Parte Geral*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pp.6 e seguintes; GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português, Parte Geral I, Introdução e Teoria da Lei Penal*, 2ª Edição, Verbo, 2001, pp. 18 e seguintes.

das informações relevantes para efeitos fiscais, através do estabelecimento de sanções administrativas e mesmos penais, no caso de os agentes e funcionários da Administração Tributária infringirem os deveres de sigilo em relação aos dados que tenham conhecimento no exercício das suas funções⁶⁸.

Nestas situações, estaremos perante meios que permitem ao sujeito passivo reforçar a sua posição de confiança, quando por motivos superiores e de interesse público deva ceder dados e informações que digam respeito à sua esfera mais íntima e privada, pois apesar de ceder estes dados à administração, saberá que estes dados e informações serão objeto de tutela pelo direito, estando assim resguardado e assegurado mediante meios de garantia que de forma indireta e mediata, visam a tutela destes dados pessoais e portanto a posição do sujeito passivo.

Resulta portanto destes mecanismos de proteção, que a proteção dos dados dos contribuintes é pretendida através de meios que previnam e garantam o pleno funcionamento dos meios de tutela direta, pois estes não poderiam encontrar pleno funcionamento no ordenamento jurídico, sem a existência de meios que previnam o desrespeito por estes mecanismos.

5.3. Posição Adotada no Ordenamento Jurídico Português

O ordenamento jurídico-tributário português com as reformas introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 12 de dezembro, que aprovou a LGT, pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT, e pela Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho, que aprovou o RGIT, veio tutelar a proteção dos dados pessoais tributários dos contribuintes, através das formas de *garantia direta e indireta* que estivemos a estudar nos capítulos precedentes.

⁶⁸ Concordamos assim com JOSÉ CALDERÓN CARRERO quando afirma que “*La protección indirecta, por el contrario, garantiza la reserva de la información fiscal estableciendo sanciones disciplinarias de carácter administrativo y/o penales en el caso de que las personas al servicio de la Administración tributaria infringieran su deber de sigilo en relación con los datos de los que tuvieran noticia en el ejercicio de sus funciones*”. Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales... op. cit.*, p.22.

Em primeiro lugar legislador consagrou no artigo 64.º da LGT que os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos que demonstrem a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, tutelando assim de forma direta a proteção dos dados pessoais, consagrando também nos artigos 91.º e 115.º do RGIT as sanções para os casos de violação dos deveres de sigilo⁶⁹, reforçando deste modo a posição do legislador nas garantias de proteção dos sujeitos passivos de forma indireta⁷⁰.

Também o Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República no seu Parecer n.º20/94, veio afirmar que “O exercício de certas profissões, como o funcionamento de determinados serviços exige ou pressupõe, pela própria natureza das necessidades que tais profissões ou serviços visam satisfazer, que os indivíduos que a eles tenham de recorrer revelem factos que interessam à esfera íntima da sua personalidade, quer física, quer jurídica. Quando esses serviços ou profissões são de fundamental importância coletiva, porque virtualmente todos os cidadãos carecem de os utilizar, é intuitivo que a inviolabilidade dos segredos conhecidos através do seu funcionamento ou exercício constitui, como condição indispensável de confiança nessas imprescindíveis atividades, um alto interesse público. Daí que a violação da obrigação a que ficam adstritos certos agentes profissionais de não revelarem factos confidenciais conhecidos através da sua atividade funcional - obrigação que informa o conceito do segredo profissional - seja punível não só disciplinarmente mas também criminalmente”⁷¹.

Daqui pode ser vislumbrado que o legislador através da consagração do dever de confidencialidade fiscal, procurou de forma direta, a proteção dos dados pessoais dos contribuintes como corolário do princípio da reserva da vida íntima e da confiança na segurança destes face a terceiros, consagrando ainda garantias que permitam de

⁶⁹ Cfr. Código de Conduta dos Trabalhadores da Autoridade Tributária e Aduaneira, Ministério das Finanças.

⁷⁰ Se fizermos assim um estudo de Direito Comparado, vemos que existem várias posições quanto às garantias de confidencialidade. No direito anglo-saxónico, o dever de sigilo esta consagrado de forma eminentemente forte, na medida em que os funcionários não conhecem com exatidão os dados relevantes para efeitos fiscais, de modo a que não seja possível revelar a terceiros, estes dados pessoais; já na família germânica, como ocorre na França ou na Itália, encontra-se enraizado o direito de arquivo aberto, sendo os dados e informações relevantes para efeitos fiscais, revelados a terceiros caso estes desejem.

⁷¹ Cfr. Parecer n.º20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 03/12/2015.

forma indireta assegurar esta tutela de modo a que a violação deste dever de sigilo leve à aplicação de sanções administrativas ou penais, como forma de prevenção face à violação deste meio de proteção direta.

Nessa medida e uma vez que a proteção dos contribuintes não poderia ficar sujeita a meras expectativas numa matéria tão sensível como é a área dos direitos de personalidade, *maxime* o direito à reserva da vida íntima e da privacidade dos sujeitos passivos⁷² - que por razões de interesse superior e da coletividade, observam como é restringido no cumprimento destas obrigações tributárias -, foi instituído pelo legislador, meios de proteção e de garantia que permitem do ponto de vista axiológico, incentivar o cumprimento voluntário das suas obrigações acessórias e informativas, de modo a concretizar a prossecução das atividades da administração tributária.

⁷² Cfr. ABÍLIO MORGADO, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal* - n.º 414, Julho / Dezembro - 2004, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos, Almedina, 2004, pp.12 e seguintes.

DIVISÃO II

AS NOVAS TECNOLOGIAS NO SISTEMA DE GESTÃO FISCAL

1. Abordagem Inicial à Relação do Sistema fiscal e do Direito Tributário à Informática

Antes de começar a análise acerca da adoção das novas tecnologias na atividade tributária, não podemos esquecer que a Administração Tributária, num sistema de gestão fiscal de intervenção subsidiária, carece de um grande volume de dados e informações, que lhe permita desenvolver a sua atividade sem qualquer entrave ou dificuldade. Com a adoção destas novas tecnologias, a comunicação entre os contribuintes e a Administração Tributária, tornou-se assim uma tarefa mais célere e eficiente. Nessa medida, a adoção das novas tecnologias pela administração tributária assume-se positivamente, como um meio instrumental que simplifica a comunicação entre contribuintes e administração, enquanto negativamente afigura-se como um meio de relativa perigosidade na intromissão por terceiros a estes dados detidos nas repartições públicas, seja pelo acesso às bases de dados informáticas onde estes se encontram depositados, ou pela intromissão nestas comunicações. Cumpre-nos assim começar por estudar a necessidade que os dados e informações relevantes para efeitos tributários, assumem nos sistemas de gestão fiscal hodiernos, e a sua correlação com a adoção das novas tecnologias pela Administração Tributária.

2. *Desenvolvimento dos Sistemas de Informação Fiscal*

Os sistemas de gestão fiscal dos Estados contemporâneos, assentam numa tendencial “privatização” levada a cabo pela transferência de poderes tributários aos contribuintes, de modo concretizar a eficiência do sistema fiscal através da utilização do potencial privado nas atividades públicas correlacionadas com a atividade fiscal, alterando assim do arquétipo da relação jurídica, o simples binómio “sujeito passivo-Administração Tributária”. Através desta conceção sócio-personalista⁷³, são atribuídos efeitos legais às declarações dos contribuintes, aos elementos contabilísticos, e aos atos praticados pelos privados que tenham relevância para efeitos fiscais, sendo este fenómeno jurídico-tributário, designado pela doutrina como “privatização do sistema fiscal”⁷⁴. No essencial, esta privatização do sistema de gestão fiscal foi levada a cabo através da deslocação de tarefas de gestão fiscal para a esfera jurídica dos privados, passando estes a encontrar-se adstritos ao cumprimento legal destas tarefas, concretizando o problema que se vinha colocando em causa na massificação das relações *intersubjetivas* constituídas entre os obrigados tributários e a administração tributária.

Foi devido a esta obrigatoriedade de resposta, que se afigurou necessário adotar mecanismos que possibilitassem a resposta tempestiva a todas estas relações tributárias legalmente constituídas, permitindo assim a emissão de atos tributários, que apesar de terem natureza meramente declarativa na constituição da relação *intersubjetivas* entre a administração tributária e o contribuinte⁷⁵, surgem como

⁷³ Identificando as diversas conceções que o legislador fiscal veio adotar no desenvolvimento dos sistemas de gestão fiscal, nomeadamente desde uma conceção clássica onde o contribuinte era visto como sujeito no qual o poder discricionário do Estado-financeiro, podia de forma arbitrária sujeitar ao cumprimento de obrigações fiscais, até uma conceção social, onde o contribuinte é elemento axial da relação jurídico-tributária, sendo tributado conforme os níveis de capacidade contribuiwa que demonstre em relação aos factos tributários, Cfr. VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte... op. cit.* p.87 e seguintes.

⁷⁴ Sobre o estudo da privatização do sistema fiscal, Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização... op. cit.*, pp.210 a 216; J. L. SALDANHA SANCHES, “Do Ato à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles*, I Volume, Coimbra, Almedina, 2002, pp.853 e seguintes; VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte... op. cit.* p.207 e seguintes;

⁷⁵ Sobre a natureza do ato tributário, Cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Ato Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972; HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal... op. cit.* pp.118 e seguintes; J. L. SALDANHA SANCHES, “Do Ato à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão*

condição *sine quo non* na definição dos pressupostos de certeza, exigibilidade e liquidez da obrigação tributária.

Foi com esta intervenção dos privados, que o legislador conseguiu combater esta massificação das relações jurídicas, passando estes a intervir na emissão dos atos tributários que outrora competia à administração tributária, sendo esta intervenção da administração apenas subsidiária e em regra nas situações patológicas da relação tributária.

Mas a adoção de meios automatizados pelos órgãos fiscais permitiu a simplificação dos procedimentos de recolha dos dados tributários, bem como a simplificação na emissão da decisão tributária, sendo a desburocratização destes procedimentos um ativo na gestão da atividade fiscal e na prossecução da verdade material efetiva na tributação⁷⁶.

Deste modo, pretendeu-se lograr com este processo de desburocratização – adotando meios automatizados e simplificados – a emissão de resposta, em tempo útil, à grande complexificação e evolução das relações jurídicas tributárias, conferindo meios que permitissem, nomeadamente: “a) disponibilização de métodos de recolha de informação fiscal pela via eletrónica em igualdade com outros procedimentos existentes; b) Aceitação do pagamento eletrónico; c) Reaproveitamento da informação de natureza fiscal, para evitar a repetição do pedido da mesma informação ao cidadão e às empresas; d) Promoção, como dever aceite pelo Estado, do acesso universal aos novos meios de comunicação; e) Adoção de uma política de segurança da informação na transferência eletrónica de informação; f) Apoio ao delineamento de uma política comunitária de não discriminação entre os diversos tipos de suportes de informação (v. g. livros e CD-ROM)”⁷⁷.

Teles, I Volume, Coimbra, Almedina, 2002, pp.853 e seguintes; *Idem*, J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária... op. cit.* pp.153 e seguintes; SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal... op. cit.* pp.179 e seguintes.

⁷⁶ Também a Resolução do Conselho de Ministros n.º119/97, concluiu que o objetivo passava “sem aumentar globalmente impostos (e, procurando, quando possível, a sua redução seletiva), aumentar a justiça e a conseqüente luta contra a desigualdade no sistema fiscal, dando prioridade à luta contra a fraude e a evasão, sustentando o rigor e a eficiência na ação da administração fiscal, *intensificando a generalização do recurso às novas tecnologias de informação e combatendo práticas permissivas*” (sublinhado nosso). Cfr. Resolução do Conselho de Ministros n.º119/97, de 14 de Julho; ALBERTO ANGULO CASCÁN, *La Administración fiscal eletrónica*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p.20; Cfr. também J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária... op. cit.* p.189; HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal... op. cit.* p.335.

⁷⁷ Cfr. Resolução do Conselho de Ministros n.º119/97, de 14 de Julho.

É ainda de vislumbrar, o alargamento da rede RITTA na medida em que este sistema apenas conectava inicialmente 30 repartições fiscais, tesourarias da fazenda pública, direções distritais de finanças, entre outros, sendo alargado para 400, e tendo também sido criado a repartição virtual das finanças e a sua interconexão com os sistemas atualmente de grande relevo como é a ATM.

Constituiu assim uma preocupação adicional do Estado, promover a desmaterialização dos procedimentos entre os cidadãos e o órgãos do Estado, na medida em que foram sucessivamente criados, medidas que permitissem uma comunicação mais célere e eficiente entre os contribuintes e a administração tributária, sendo neste domínio instituída uma relação cada vez mais pautada pela utilização da informática e das novas tecnologias, passando a recolha e a transmissão de dados relevantes para efeitos fiscais, a ser feitos com recurso a estes meios automatizados⁷⁸.

Este novo paradigma de simplificação e informatização veio influir nas relações jurídico-fiscais instituídas, alterando, entre outros aspetos, o próprio modo de cumprimento das obrigações acessórias – destacamos, a título meramente exemplificativo a forma como, exclusivamente de modo eletrónico, devem ser emitidas e entregues as faturas a que dizem respeito a alínea a) do n.º1 do artigo 115.º do CIRS, situação em que a utilização de meios eletrónicos para a referida finalidade permite “simplificar e diminuir os custos de cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, bem como maximizar as vantagens da utilização das tecnologias da informação”⁷⁹.

Outra das inovações que veio simplificar a relação entre o contribuinte e a Administração Tributária prende-se com a implementação do sistema IES, que permitiu, de forma totalmente desmaterializada, a entrega das obrigações declarativas de natureza contabilística, estatística e fiscal pelos obrigados tributários⁸⁰.

Em suma, a recolha de dados pessoais que tenham relevância para efeitos fiscais, tais como informações contabilísticas, comunicação de atos jurídicos, ou a

⁷⁸ “A relação entre os contribuintes e a Administração Tributária passou, cada vez mais, a processar-se por via eletrónica, sendo os dados recebidos tratados a esse nível, com recurso a sistemas cada vez mais sofisticados”. Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, e CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Administração Tributária e os sistemas de informação – entre transparência e proteção do sigilo fiscal”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, Ano 5, n.º4, inverno, 2013. p.147.

⁷⁹ Cfr. Prêambulo da Portaria n.º338/2015, de 8 de Outubro, que aprovou os modelos de fatura emitida com preenchimento eletrónico, a que diz respeito a alínea a) do n.º1 do artigo 115.º do CIRS.

⁸⁰ Cfr. Artigo 1.º n.º2 do Decreto-Lei n.º 8/2007 de 17 de Janeiro.

comunicação de gastos de dedutíveis em sede de IRS, tem vindo cada vez mais a ser conseguida através da adoção destes meios automatizados, sendo assim facilitado o acesso a estes dados necessários à prossecução da atividade da Administração tributária.

3. Papel da Informatização no Direito Tributário

Os estados contemporâneos carecem de arrecadar um grande volume de receitas, destinadas a financiar a produção de bens públicos e semipúblicos, com o propósito de satisfazer as necessidades de natureza coletiva, ou por outras palavras, a satisfação das necessidades financeiras estaduais.

É neste dever de satisfação das necessidades estaduais, - que o Estado está obrigado e vinculado a assegurar no superior interesse dos cidadãos – e que serão garantidos em grande medida através da arrecadação dos produtos advindos da cobrança dos impostos, que irá permitir que o Estado consiga assegurar e manter os serviços necessários ao desenvolvimento da coletividade⁸¹, sendo também este o fundamento – o de financiar o Estado para que este possa prover às despesas públicas – que legitima o dever de contribuir para a manutenção do sistema fiscal e na repartição justa dos encargos.

Esta necessidade financeira assegurada em grande medida por via dos impostos arrecadados, é facilitada no sistema tributário contemporâneo, através da instituição de deveres de informação que visam alargar o controlo e a fiscalização das obrigações fiscais cumpridas ou que por força da lei deveriam ser cumpridas pelos contribuintes, constituindo assim uma mais-valia para a atuação e prossecução do verdadeiro escopo da administração fiscal⁸².

Com efeito, estes dados e informações dos contribuintes expressadas pelas obrigações acessórias e de colaboração, são de vital importância num sistema de gestão fiscal de atuação subsidiária - onde grande parte das atividades tributárias estão nas mãos dos contribuintes, tendo repercussões e implicações principalmente a nível

⁸¹ Cfr. VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, I Volume, Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp.53 e seguintes.

⁸² Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996, p.255.

de gestão dos impostos -, pois irá permitir à administração tributária com base nos dados fornecidos pelos contribuintes, aferir a necessidade de intervenção naqueles casos em que a relação jurídica se desenvolva em termos patológicos⁸³.

Assim referiram PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA e JOAQUIM CARDOSO DA COSTA⁸⁴, que “a função fiscal está naturalmente virada para a prossecução de objetivos de receita e de respeito pela capacidade contributiva” sendo “o conhecimento ou o acesso a elementos que possam expressar essa mesma capacidade contributiva (..) apenas instrumental da finalidade fiscal”.

Atento o disposto, e como bem referem os autores, estará em causa a obtenção de informação relevante para efeitos fiscais, nomeadamente os dados da vida dos contribuintes - dados pessoais da vida mais privada, ou mesmo dados pessoais de carácter público - que permitam aferir a verdadeira capacidade contributiva dos contribuintes⁸⁵.

Resulta evidente que perante o atual desenho do sistema de gestão fiscal, a informação que se encontra no poder da Administração Tributária surge como o meio mais adequado para a Administração Tributária conseguir averiguar a existência de factos transcendentais para efeitos fiscais que devam correr conforme as normas tributárias, e que por força da privatização do sistema de gestão fiscal devam ser praticados pelos privados⁸⁶.

⁸³ Como refere SALDANHA SANCHES soma-se ao papel da administração insubstituível “na formação e consolidação da relação jurídicas normais, marcadas pelo cumprimento pontual das normas tributárias por parte do sujeito passivo [o papel respeitante] às relações de tipo litigioso em que o Estado lança mão de um conjunto de meios de coação que não devem ter lugar nas relações jurídicas pautadas pelo cumprimento da lei”. Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária... op. cit.* p.46. Neste sentido Cfr. também JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Apontamento de Direito Tributário (Teoria da Relação Jurídica Tributária)*, AEDUM, 2012, pp.13 e 14; HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização... op. cit.*, p.72; J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária... op. cit.* p.169.

⁸⁴ Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL,, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direcção- Geral das contribuições, 1992., p.13 (interpolação nossa).

⁸⁵ Como identifica FREITAS PEREIRA a equidade pode ser perspectivada em duas dimensões: a *equidade horizontal* onde se tributa de forma idêntica as pessoas que têm igual capacidade contributiva; e a *equidade vertical* onde se exige que as pessoas que têm diferente capacidade contributiva sejam tributadas de forma diversa. Cfr. MANUEL FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 4ª Edição, Almedina, 2011, pp.66 e seguintes; SÉRGIO VASQUES, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, in *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, N.º11, Ano 2, Belo Horizonte, 2004; ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, *Derecho tributario: Teoría General*, Madrid, Marcial Pons, 2012, p.139.

⁸⁶ Cfr. JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Editorial Camares, Granada, 2003, p.3; ALBERTO ANGULO CASCÁN, *La Administración fiscal electrónica*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p.175.

Pelo exposto, é unânime nos tempos atuais, a importância e a transcendência que os dados pessoais têm para a administração pública em geral, e para a administração tributária em particular, na medida em que estas obrigações acessórias que caracterizam a tendencial privatização ocorrida no sistema fiscal, constituem o meio mais eficiente com que a esta pode contar na verificação do cumprimento de obrigações fiscais que, conforme as normas tributárias, se incluam no seio da atividade dos privados⁸⁷.

Relacionado com esta privatização do sistema de gestão fiscal, encontra-se a evolução da comunicação e das novas tecnologias, trazendo uma participação mais alargada dos contribuintes no cumprimento de tarefas que até bem pouco tempo pertenciam exclusivamente à Administração Tributária⁸⁸.

Neste sentido concordados com os doutos ensinamentos de MARIA ELENA ARMAS e MIRIAM COLMENARES DE EIGAZA⁸⁹, as quais consideram que, para a Administração Tributária, a disponibilidade de informação oportuna e confiável é indispensável para a concretização dos seus objetivos, funcionando os sistemas de informação tributária como meios de implementação estratégica de recolha, tratamento e distribuição da informação requerida, elevando a disponibilidade dos dados relevantes para efeitos fiscais, permitindo assim a concretização dos interesses coletivos prosseguidos pela Administração Tributária.

⁸⁷ Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização...* op. cit., p.306.; J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária...* op. cit. pp.171 a 172.

⁸⁸ Se tomarmos em conta os dados relativos em 2011 no qual pelo menos 2,3 mil milhões de pessoas, ou seja, mais de um terço da população mundial, tinha acesso à Internet. Podemos assim afirmar que o acesso às novas tecnologias permite uma aproximação dos sujeitos à administração Pública Eletrónica, na medida em que a implementação de meios na rede, que permitem a comunicação entre a Administração e o contribuinte, facilita o cumprimento por parte deste, das suas tarefas de gestão fiscal, incumbidas legalmente e que se pretende que sejam aproveitadas pelo sistema fiscal hodierno. Cfr. *United Nations Office on Drugs and Crime, Comprehensive Study on Cybercrime – Draft*, February 2013, p.1, disponível em https://www.unodc.org/documents/organized-crime/UNODC_CCPCJ_EG.4_2013/CYBERCRIME_STUDY_210213.pdf, consultado a última vez em 13/11/2015.

⁸⁹ Cfr. MIRIAM COLMENARES DE EIGAZA, MARIA ELENA ARMAS A., *Las nuevas tecnologías en las administraciones tributarias*, Telematique 6.3, 2010, p.85; JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales...* op. cit. p.1; ALBERTO ANGULO CASCÁN, *La Administración fiscal eletrónica...* op. cit. pp.22-23.

Para efeito, a chegada das TIC teve assim um efeito alienante e libertador⁹⁰, permitindo de uma forma célere e eficiente, o cumprimento das obrigações tributárias, caracterizando uma proximidade entre os contribuintes e a administração tributária⁹¹.

Ora, e como veremos, tanto o dever de pagar impostos e de colaborar nas tarefas fiscais do Estado – que visa a prossecução do interesse público –, como o direito à proteção jurídica dos dados fornecidos pelos contribuintes – com vista a preservar a intimidade dos contribuintes –, surgem frequentemente na relação tributária como o verso e reverso da mesma moeda – a administração tributária carece de dados para prosseguir a sua atividade de financiamento da despesa pública em prol dos contribuintes, que, por sua vez, carecem dos serviços prestados pelo Estado mas também têm direito a que os dados que abdicam sejam protegidos –, pelo que é necessário um equilíbrio entre ambos que vise um maior proveito para o homem, tanto na prossecução dos interesses da coletividade (no dever de contribuir e colaborar com o Estado nas suas tarefas fiscais e coletivas), bem como na proteção dos seus dados de natureza pessoal⁹², de maneira a que nenhum destes interesses saia sacrificado.⁹³

Se tomarmos em consideração o exposto pelo Tribunal Constitucional Espanhol na sua sentença n.º197/2003, de 16 de Junho de 2003, e que valerá *muitas mutandis* para o caso que nos ocupa, o dever de comunicação dos dados pessoais dos contribuintes surge como um instrumento essencial para uma contribuição equitativa e

⁹⁰ Concordamos assim com TOMMASO EDOARDO FROSINI quando afirma que “*Da un punto di vista del diritto costituzionale, le tecnologie determinano nuove forme di diritti di libertà che, laddove non codificate, possono essere incardinate e quindi riconosciute nell’alveo delle tradizionali libertà costituzionali*”. Cfr. TOMMASO EDOARDO FROSINI, *Il diritto costituzionale di accesso a Internet*, Rivista AIC 1, 2011, p.2, disponível em http://www.ctr.it/back_end/files_news/799.pdf, consultado a última vez em 07/01/2016; AMADEU GUERRA, *Informática e Tratamento de Dados Pessoais*, Lisboa, Vislis Editores, 1997, pp.16 e seguintes; MARIA EDUARDA GONÇALVES, *Direito da Informação, Novos Direitos e Formas de Regulação na Sociedade da Informação*, Coimbra, Almedina, 2003, p.17.

⁹¹ “*El empleo de la informática en la actividad administrativa, especialmente en la tributaria, supone importantes posibilidades tanto desde el punto de vista de la Administración, al permitir una mejor y más eficiente gestión tributaria, como desde la óptica de la mejor satisfacción de los derechos e intereses del ciudadano, toda vez que a éstos se les facilitaría enormemente el cumplimiento de los deberes formales*”. Cfr. MIRIAM COLMENARES DE EIGAZA e MARIA ELENA ARMAS A. ... *op. cit.*, p.87; no mesmo sentido Cfr. RAÚL JESÚS VERGARA MONCADA, *La tecnología informática, herramienta contra la evasión tributaria*, Quipukamayoc, UNMSM Facultad de Ciencias Contables, 2004, p.73.

⁹² Neste sentido Cfr. GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática...* *op. cit.* p.131.

⁹³ *Idem, Ibidem.*

igualitária dos encargos públicos, pois apenas deste modo se dará cumprimento ao princípio da capacidade contributiva como corolário do princípio da igualdade⁹⁴.

Deste modo o acesso a estes dados de cariz pessoal e cujo conteúdo releve para fins tributários deve ter por base um fundamento constitucional que assim legitime o Estado na restrição de certos direitos e princípios fundamentais⁹⁵, como será a intromissão a factos que se inserem na esfera privada dos sujeitos passivo, sendo no entanto necessários e transmitidos à administração tributária, para os fins prosseguidos.

Como resulta assim do exposto, e de modo a estabelecer uma ponte de ligação com os demais temas que iremos tratar nos pontos seguintes, não podemos perder de vista que a informática trouxe um aumento do fluxo na transmissão dos dados informatizados para a administração tributária; com vista à proteção dos mesmos, será de aplicar a LPDP (enquanto desenvolvimento do artigo 35.º da CRP) na tutela com carácter geral do direito fundamental à proteção dos dados pessoais informatizados, sendo as normas e princípios jurídicos⁹⁶ nela constantes aplicáveis à atividade da Administração Tributária por remissão expressa do artigo 2.º alínea c) da LGT.

4. A Problemática da Informatização no Direito Tributário

Num sistema de gestão fiscal de natureza subsidiária, a utilização da informática veio afirmar-se como um meio indispensável e essencial para o desenvolvimento normal das relações intersubjetivas constituídas entre a Administração Tributária e os contribuintes⁹⁷.

⁹⁴ Cfr. Sentença n.º197/2003, de 16 de Junho de 2003, do Tribunal Constitucional Espanhol, disponível em <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/en-US/Resolucion/Show/19335>, consultado a última vez em 19/01/2015.

⁹⁵ Cfr. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009, p.101.

⁹⁶ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netbiblo, 2009, p.54

⁹⁷ Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal... op. cit.* pp.333 e seguintes; MIRIAM COLMENARES DE EIGAZA, MARIA ELENA ARMAS A., *Las nuevas tecnologías en las administraciones tributarias*, Telematique 6.3, 2010, p.85; JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales... op. cit.* p.1.

Porém, e apesar das intervenções da Administração Tributária estarem marcadas por uma natureza iminentemente subsidiária, esta não se encontra dispensada de intervir na gestão dos atos fiscais, uma vez que ainda subsistem situações jurídico-tributárias que requerem a emissão de um ato administrativo tributário. Este ato é frequentemente praticado através da utilização dos meios automáticos como são os meios informáticos, estando aqui na presença do chamado por alguma doutrina de *ato administrativo informático*, *in casu* o ato tributário informático⁹⁸, o qual é genericamente admitido pelo artigo 60.º-A da LGT.

Sem prejuízo de outras situações, pensemos na tributação das pessoas singulares, nomeadamente em sede de IRS⁹⁹, quando o legislador consagrou a obrigatoriedade de a Administração Tributária, de forma quase automática, emitir simplificada e sem grande necessidade de inquirição na conformidade dos atos jurídicos para com o direito, os atos administrativos tributários que requeiram a sua emanção.

Nestes casos, a atividade da Administração Tributária reduz-se, em regra, ao mero apuramento do imposto a pagar, tal como decorre do artigo 59.º n.ºs 1 e 2 do CPPT e do artigo 76.º n.º1 alínea a) do CIRS, prescrevendo que a liquidação do imposto deverá ser feita com base nos dados fornecidos pelos contribuintes, os quais assumem a forma de declaração dos rendimentos obtidos no ano anterior (cf. artigo 57.º do CIRS). Assim, o recurso aos meios informatizados, configuram-se como um método que permite calcular o montante de imposto através de fórmulas e meios pré-determinados, recorrendo a *softwares* padronizados e a bases de dados, como meio de auxílio na resposta à massificação das relações jurídico-tributárias.

A configuração dos meios automatizados permitem assim uma reposta tempestiva e eficiente à massificação das relações jurídico-tributárias, conseguindo através de bases de dados e de softwares padronizados, a emissão massificada dos atos

⁹⁸ Cfr. PEDRO GONÇALVES, “O ato administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informática na decisão administrativa)”, in *Scientia Iuridica* n.º 267, 1997, pp. 47-95; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 6ª Edição, 2011, p.324; J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária... op. cit.* p.192.

⁹⁹ Sobre a tributação dos rendimentos das pessoas singulares, Cfr. RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2014; JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

tributários, nomeadamente por meio da aplicação de fórmulas pré-determinadas para uma rápida gestão do sistema fiscal em que deva intervir a administração tributária¹⁰⁰.

Contudo, esta utilização dos meios automatizados na emissão dos atos administrativos tributários, pode colocar em causa o conteúdo das normas atinentes ao procedimento administrativo, nomeadamente do ponto de vista do direito *adjetivo*. Deste modo e se atendermos às normas que configuram o procedimento tributário, no qual são identificados um conjunto de fases¹⁰¹, como a identificação, a qualificação e a quantificação do imposto devido, podemos vislumbrar que a utilização de meios automatizados na simplificação deste procedimento, pode originar algumas questões que merecem algum reparo.

A primeira questão configura-se aqui como a forma como a Administração Fiscal irá proceder à emissão do ato tributário, ou seja, se os meios automatizados e os recursos às bases de dados que permitam uma simplificação da emissão do ato tributário, irá ter como consequência principal, a substituição da Administração Tributária que pondera as circunstâncias inerentes ao procedimento administrativo (v.g. as situações em que impedem poderes discricionários sobre a Administração Tributária¹⁰²), para uma Administração Tributária automatizada, no qual através de dados e de algoritmos padronizados, irá produzir uma resposta automática à situação apresentada.

A resposta a esta questão passará em primeiro lugar pela definição de ato administrativo em matéria tributária, o qual pode ser definido como uma declaração de

¹⁰⁰ “[A] massificação das relações pode conduzir também à produção em massa de atos tributários, objeto de uma radical simplificação, com características essencialmente semelhantes e dispensando assim qualquer ponderação autónoma, obrigando apenas a modificações dos seus aspetos acidentais (destinatário, quantia em dívida) mas mantendo uma rigorosa identidade quanto ao seu conteúdo essencial”. Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária... op. cit.* p.189; HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal... op. cit.* p.335.

¹⁰¹ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pp. 89 e seguintes; RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário* (Reimp. de 2012), Almedina Editora, 2014, pp.61 e seguintes; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 6ª Edição, 2011, pp.309 e seguintes; ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, *Derecho tributario: Teoría General*, Madrid, Marcial Pons, 2012, pp.619 e seguintes.

¹⁰² Sobre os poderes discricionários que impendem sobre as administrações públicas, Cfr. JOÃO CAUPERS, *Introdução ao Direito Administrativo*, 10.ª Edição, Lisboa, Âncora Editora, 2009, pp.89 e seguintes; MARCELO REBELO DE SOUSA, ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral, Introdução e Princípios Fundamentais Tomo I*, Lisboa, Dom Quixote, 2004, pp.176 e seguintes; DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo Volume II*, 2ª Edição, Almedina, 2011, pp.84 e seguintes; MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo, O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, 2ª Edição, Almedina, 2015, pp.54-55.

vontade emanada pela administração tributária em determinado caso concreto, cominando com a produção de determinados efeitos jurídicos na esfera do contribuinte.

Este ato administrativo em matéria tributária deve na sua génese ser reforçado por uma série de elementos *objetivos*, como a vontade da administração tributária, a competência de quem pode emanar o ato, o objeto, o cumprimento dos procedimentos determinados legalmente, a motivação e a finalidade do ato administrativo¹⁰³, sendo que na falta de algum destes requisitos, todo o ato enfermará do vício de nulidade.

Porém, poderíamos pensar que a utilização das novas tecnologias no âmbito do procedimento tributário afastaria a possibilidade de preenchimento destes requisitos na emanção automatizada do ato administrativo em matéria tributária.

Na nossa opinião, esta informatização não afasta a vontade humana no que toca ao pressuposto do ato tributário, uma vez que, os softwares utilizados constituem instruções de *inputs* e *outputs*¹⁰⁴ (sendo produto da vontade e intelecto humanos, racionalmente organizados segundo a técnica para servirem as finalidades pretendidas pelo legislador), não se considerando, portanto, afastada a vontade humana no âmbito das decisões administrativas, uma vez que, embora automatizadas, estas requerem previamente a intervenção humana concretizada na instrução da automatização dos computadores¹⁰⁵. De facto, como refere VASCO PEREIRA DA SILVA “É o comportamento humano que condiciona e determina as operações automatizadas, pelo que, em última análise, a responsabilidade pelas decisões processadas por intermédio de computador é de imputar a indivíduos, e não a uma qualquer máquina”¹⁰⁶.

A segunda questão surge na senda da consideração de alguns autores que afirmam que o uso das novas tecnologias e por conseguinte a desmaterialização do

¹⁰³ Como identifica Roberto Laguado Giraldo “*el ato administrativo, es decir, aquel que expresa una declaración de voluntad de la administración, contiene elementos esenciales: la voluntad, la competencia, el objeto, los procedimientos, la motivación y la finalidad. La necesidad de que el acto administrativo cumpla con todos los elementos esenciales que se han mencionado atañe, no sólo a la correcta gestión pública, sino, además, al interés del destinatario de la decisión administrativa y en tal medida su omisión ha sido calificada como vicio de nulidad*”. Cfr. Roberto Laguado Giraldo, Roberto, “Atos administrativos por medios electrónicos”, in *Universitas*, N.º105, Junio, 2003, p.99, disponível em <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82510504>, consultado a última vez em 23/12/2015.

¹⁰⁴ Cfr. PAULO MARQUES, CARLOS COSTA, *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação... op. cit.* pp.30 e seguintes.

¹⁰⁵ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária... op. cit.* p.193.

¹⁰⁶ Cfr. VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do Ato Administrativo Perdido*, Coimbra, Almedina, 1998, pp.483 e seguintes.

procedimento tributário, irá implicar a falta de controlo humano sobre a fase de decisão do procedimento administrativo tributário, sendo por isso impossível imputar à administração os efeitos resultantes da aplicação automatizada de meios de decisão administrativa¹⁰⁷.

Com o devido respeito, parece-nos que não se poderá aqui confundir o que aqui se designa por conteúdo *objetivo*, o qual se apresenta como o mais importante componente do ato - na medida em que será no teor do ato que se encontrará expressa a decisão e a vontade humana da administração pública -, e o conteúdo *formal*, o qual determina que o procedimento tributário deve seguir a forma escrita, uma vez que a adoção dos meios eletrónicos na emissão dos atos administrativos tributários não implica a desvirtualização da fase escrita do ato tributário (apenas a emissão do documento eletrónico do ato)¹⁰⁸, nem pode implicar uma supressão do seu conteúdo objetivo.

Deste modo, apenas se verifica a substituição de meios escritos físicos pelos meios eletrónicos, não sendo esta fase escrita do procedimento tributário substituída ou restringida, permitindo através destes meios automatizados, uma maior eficiência com a digitalização da fase escrita do procedimento tributário.

Como exemplo destes atos do procedimento e do processo tributário em que já são utilizados os meios automáticos, encontramos a instauração e autuação do processo de execução fiscal. Neste sentido prescreve o n.º3 do artigo 188.º do CPPT, que “a instauração é efetuada eletronicamente, com a emissão do título executivo, sendo de imediato efetuada a citação”. Também as notificações no âmbito do processo de execução fiscal, como se encontra da conjugação dos artigos 38.º n.º9, 41.º, 163.º n.º3, 191.º a 193.º, todos do CPPT, podem ser efetuadas através da utilização dos meios eletrónicos. Com efeito, segundo resulta do artigo 38.º, n.º1 e n.º9 do CPPT, “As notificações (...) efetuadas nos processos de execução fiscal, podem ser efetuadas por transmissão eletrónica de dados, que equivalem, consoante os casos, à remessa por via postal registada ou por via postal registada com aviso de receção”. Também o

¹⁰⁷ Cfr. PEDRO GONÇALVES, “O ato administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informática na decisão administrativa)”, in *Scientia Iuridica* n.º 267, 1997, pp.59 e seguintes.

¹⁰⁸ Para PAULO MARQUES e CARLOS COSTA da adoção dos meios tecnológicos na emanação dos atos tributários, “resultam benefícios como o reforço da integridade, da autenticidade e da confidencialidade do documento”. Cfr. PAULO MARQUES, CARLOS COSTA, *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação...* op. cit. p.31.

domicílio fiscal tem vindo a perder progressivamente a sua importância, nomeadamente, com o advento da caixa postal eletrónica, para a qual as notificações podem ser realizadas, equivalendo as mesmas, como prescreve o n.º9 do artigo 38.º do CPPT, à remessa por via postal registada com aviso de receção.

A terceira questão resulta da diminuição dos direitos dos contribuintes, principalmente no direito à fundamentação do ato tributário, pois através da forma padronizada e automatizada na emissão do ato tributário¹⁰⁹, pode ser colocado em causa o princípio constitucional do direito à fundamentação dos atos administrativos¹¹⁰.

No entanto, e como dispõe o artigo 60.º-A da LGT, a utilização das novas tecnologias pela administração tributária, não constitui uma obrigatoriedade jurídica, podendo a Administração Tributária declinar a adoção destes meios automatizados quando a decisão a emanar careça de ponderação casuística, uma vez que a fundamentação jurídica do ato a emanar deve por isso ser profundamente ponderada com base nos factos apresentados. Para o efeito, não se verá afetado assim o direito à fundamentação do ato tributário, pois quando esta fundamentação careça da intervenção humana dada a complexidade da factualidade a descrever, a utilização das novas tecnologias poderá ser aqui dispensada.

Deste modo a utilização das novas tecnologias no âmbito do procedimento tributário, constitui um desafio para as Administrações Tributárias, trazendo novas dificuldades na hora de aplicação da lei fiscal¹¹¹, situações essas que não são irreversíveis e que depois de ultrapassados, resultam num instrumento *eficiente* que permite dar resposta à massificação das relações jurídico-tributárias originadas com a

¹⁰⁹ Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal...* op. cit. p.338.

¹¹⁰ “[O] direito à fundamentação dos atos administrativos e tributários que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos é princípio constitucional com assento no artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa e encontra-se concretizado pelo legislador ordinário no artigo 77.º da LGT. Tal fundamentação há de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do ato, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a atuar como atuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão”. Cfr. Acórdão do do Tribunal Central Administrativo Norte, de 22-10-2010, Processo n.º00018/02, Relator Moisés Rodrigues, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 07/02/2016.

¹¹¹ Cfr. PAULO MARQUES, CARLOS COSTA, *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp.28 e seguintes; ALBERTO ANGULO CASCÁN, *La Administración fiscal eletrónica...* op. cit. p.22.

privatização do sistema de gestão fiscal. No contexto descrito, a adoção das TIC permitem através de meios automatizados e simplificados, a concretização dos desideratos de eficiência e modernização na gestão dos impostos, permitindo cumprir as prerrogativas de aplicação das leis tributárias, como serão o princípio da igualdade e da eficiência tributária, permitindo como bem refere ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA¹¹² “um processamento rápido e racional de procedimentos de massas”.

¹¹² Cfr. ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, *Direito Administrativo*, Prefácio, 2009, pp.678 e seguintes. Para AGUSTÍN ALBERTO GORDILLO “*Los atos administrativos de soporte digital no se diferencian en cuanto a su régimen jurídico de los documentados en soporte papel. El hecho de tener soporte no papel no les quita el carácter de atos administrativos, ni obsta a la presunción de legitimidad que les es propia. Así como una luz roja es suficiente para transmitir al conductor de un vehículo la prohibición de avanzar, así también un haz de luz o un holograma puede transmitir otro tipo de mensaje, como también lo puede hacer cualquier soporte físico capaz de contener la información digitalizada de que se trate, en tanto sea comprensible por las personas a las cuales va dirigida*”. Cfr. AGUSTÍN ALBERTO GORDILLO, *Tratado de derecho administrativo y obras seletas*, Tomo 3, *El ato administrativo*, pp. VII-17.

DIVISÃO III

OS DADOS PESSOAIS NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Introdução

O conhecimento dos atos praticados e dos factos ocorridos na esfera jurídica do contribuinte e que sejam relevantes para efeitos tributários, configuram-se para a administração tributária, como um elemento crucial na busca da verdade material efetiva na tributação, uma vez que permite aumentar o controlo e a fiscalização sobre as realidades tributáveis que possam ocorrer, e que fruto da privatização do sistema de gestão fiscal, devam ser comunicados e geridos pelos contribuintes. Porém, estes dados tributários constituem também factos que devem ser subtraídos do conhecimento público, pois são, na maioria das vezes, informações que identificam individualmente o seu titular e que permitem revelar a sua capacidade contributiva, estando assim sujeitos a tutela. Neste sentido, e fruto da massificação nas cessões de dados e informações relevantes para efeitos fiscais na concretização das tarefas e interesses a realizar, pode a privacidade e a intimidade dos sujeitos ser colocada em causa, nomeadamente, quando as entidades responsáveis pelo seu tratamento fiquem a conhecer informações que digam respeito à privacidade e intimidade dos cidadãos. Torna-se, assim, necessário estudar e delimitar esta figura jurídica com vista ao estudo e análise do regime jurídico que abrange a sua tutela, procurando estudar abranger tanto um plano geral, como num plano mais restrito - como é o domínio tributário.

2. A Figura Jurídica dos Dados Pessoais

2.1. Conceito de Dados Pessoais

A figura jurídica dos dados pessoais encontra-se consagrada na LPDP, definindo-a como qualquer informação, em suporte físico ou digital, que seja relacionada a uma pessoa singular e que permita a sua identificação¹¹³.

Neste aspeto particular, o Tribunal de Justiça da União Europeia já se pronunciou em diversas ocasiões referindo que são considerados *dados pessoais* “a imagem de uma pessoa gravada por uma câmara (...) na medida em que permite identificar a pessoa em causa”¹¹⁴, ou mesmo a “referência, feita numa página da Internet, a várias pessoas e a sua identificação pelo nome ou por outros meios, por exemplo, o número de telefone ou informações relativas às condições de trabalho e aos seus passatempos”¹¹⁵. Num sentido *negativo*, não podem aqui ser classificados como dados pessoais as informações que não permitam identificar com objetividade o seu titular; pelo contrário, e num sentido *positivo*, a informação numérica, fotográfica, simbólica, ou acústica que permita identificar uma pessoa individualmente deve ser considerada como enquadrável como dados pessoais.

Porém, o legislador ao aprovar a Lei de Acesso aos Documentos Administrativos (LADA), veio adotar um conceito mais restrito de dados pessoais, consagrando no artigo 3.º n.º1 alínea b), definindo-os como “o documento administrativo que contenha, acerca de pessoa singular, identificada ou identificável, apreciação ou juízo de valor, ou informação abrangida pela reserva da intimidade da vida privada”. Por sua vez, já num plano mais *lato*, o legislador ao aprovar a LPDP veio definir na alínea a) do artigo 3.º, como dados pessoais “qualquer informação, de qualquer natureza e independentemente do respetivo suporte, incluindo som e imagem, relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável”.

¹¹³ Cfr. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática... op. cit.* p.71.

¹¹⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de Dezembro de 2014, disponível em <http://curia.europa.eu>, consultado a última vez em 21/10/2015.

¹¹⁵ Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de Novembro de 2003, processo C-101/01, disponível em <http://www.curia.europa.eu>, consultado a última vez em 03/04/2016.

Desta forma, e num contexto de administração pública geral, podemos definir como dados pessoais, os a informação detida pelos órgãos da administração pública que contenha elementos relativos à vida privada e íntima dos seus titulares, permitindo com o auxílio destes identificar individualmente o seu titular ou qualquer circunstância que diga respeito à sua esfera jurídica.

2.2. Conceito de Dados Pessoais em Matéria Tributária

A figura dos dados pessoais encontra-se consagrada no n.º2 do artigo 35.º da CRP, estatuinto que “A lei define o conceito de dados pessoais”, remetendo assim para o legislador ordinário a tarefa de definir o que deve ser considerado como dados pessoais. Nesta senda, o legislador ordinário por força deste normativo constitucional e da obrigatoriedade na transposição da Diretiva 95/46/CE, veio definir como dados pessoais “qualquer informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável, sendo considerado identificável todo aquele que possa ser reconhecido, direta ou indiretamente, nomeadamente por referência a um número de identificação ou a um ou mais elementos específicos da sua identidade física, fisiológica, psíquica, económica, cultural ou social” (cf. artigo 3.º da LPDP).

Quanto à sua aplicabilidade em matéria tributária, já vimos que o legislador português omitiu por completo a matéria relativa ao tratamento de dados tributário, não estatuinto esta matéria nas leis tributárias aprovadas em 1998 e 1999, como foram respetivamente a LGT e o CPPT¹¹⁶, apesar dos já existentes pleitos que levaram a PGR a emitir diversos pareceres sobre a proteção de dados pessoais em matéria fiscal. Assim, não encontramos na LGT qualquer definição do que deve ser considerado como “*dados pessoais ou dados tributários*”, sendo à luz do artigo 2.º alínea c) da LGT, aplicável a definição consagrada tanto na alínea a) do artigo 3.º da Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro, que aprovou a Lei de Proteção de Dados Pessoais (LPDP), como na Lei de Acesso a Documentos Administrativos (LADA) aprovada pela Lei n.º Lei n.º

¹¹⁶ Contrariamente o legislador Espanhol, consagrou na *Ley General Tributária* de 2003, uma regulamentação específica no tratamento de dados pessoais em matéria fiscal, sendo esta previsão normativa, consagrada nos arts.92.º e seguintes da *Ley General Tributária* Espanhola.

46/2007, de 24 de Agosto (uma vez que nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 4.º da LADA, são considerados como documentos administrativos enquadráveis por isso nas atividades da Administração Tributária).

Em matéria fiscal, o conceito de dados pessoais tem sido objeto de consideração doutrinal e jurisprudencial, sendo uma matéria que acaba de assumir grande preponderância na prática fiscal, nomeadamente em matéria de confidencialidade fiscal a que os agentes e funcionários da Administração Tributária estão adstritos. Neste sentido e no âmbito do dever de confidencialidade fiscal, veio o Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República definir como dados pessoais em matéria tributária “quaisquer informações, quaisquer elementos informatizados, que reflitam de alguma forma a situação patrimonial dos sujeitos passivos da obrigação de imposto”.

Entre nós, PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA e JOAQUIM CARDOSO DA COSTA¹¹⁷ são pelo entendimento de que os dados fiscais pessoais sujeitos a sigilo serão aqueles “dados de natureza pessoal (...) cujo teor possa retratar, de algum modo, a capacidade contributiva dos cidadãos”. Ou seja, são dados pessoais em matéria tributária todas e quaisquer informações - em suporte físico ou informatizado - que expressem de alguma forma a situação patrimonial e tributária dos sujeitos passivos da obrigação de imposto, permitindo assim retratar a sua capacidade contributiva¹¹⁸, podendo esta reportar-se tanto a pessoas singulares como a pessoas coletivas (enquanto sujeitos adstritos ao cumprimento de obrigações fiscais)¹¹⁹.

Estarão aqui em causa aqueles dados que podem ser configurados como ínsitos na esfera mais íntima e resguardada dos contribuintes, colidindo portanto o direito

¹¹⁷ Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”... *op. cit.* p.18.

¹¹⁸ Cfr. Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt/>, consultado a última vez em 20/04/2015.

¹¹⁹ De acordo com a Comissão de Acesso a Documentos Administrativos (CADA), “Entende-se que as informações e a certidão solicitadas (declaração de rendimentos e liquidação de impostos), relativos à situação tributária de contribuintes, respeitam a dados pessoais, pertencentes à intimidade da vida privada, sobre os quais recai um dever de reserva (...) por parte da Administração (artigo 64.º, n.º 1 da LGT), uma vez que dizem respeito à intimidade da vida privada de certos contribuintes.” Cfr. Parecer n.º 316/2008, processo n.º 450/2008, de 17 de Dezembro de 2008, disponível em <http://www.cada.pt/uploads/Pareceres/2008/316.pdf>, consultado a última vez em 22/10/2015, (interpolação nossa); veja-se também a título de exemplo os pareceres da CADA n.º 79/2004, n.º 198/2007, n.º 241/2007 e n.º 316/2008, todos disponíveis em <http://www.cada.pt>

fundamental à reserva da vida íntima¹²⁰ com o direito ao arquivo aberto, consagrados constitucionalmente nos artigos 26.º e 268.º da CRP, respetivamente.

A atividade administrativa é, como estudaremos *infra*, pública e de livre acesso, não obstante as ressalvas existentes que devem existir. Neste sentido, determinou o Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, no seu Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, que “em matéria relativa a elementos detidos pela Administração o princípio é o de livre acesso; porém, em determinadas áreas sensíveis vigora o princípio inverso, a proibição de acesso salvo se e na medida prevista em ‘lei’, que respeite e hierarquize os interesses em jogo”¹²¹[sic], sendo um destes campos o princípio à reserva da vida íntima dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

Do exposto, resulta que a aplicação dos dados pessoais pela administração tributária, e por conseguinte o direito de terceiros poderem aceder a estes por força expressa do direito fundamental de acesso aos dados administrativos, podem ocasionar a colisão entre os direitos fundamentais consagrados aos vários sujeitos da relação tributária, configurando-se a harmonização destes direitos como necessária, uma vez que os dados pessoais surgem como instrumento essencial na busca da verdade material pela administração tributária, configurando-se assim como um meio necessário para uma boa gestão do sistema fiscal.

2.3. Classificação dos Dados Pessoais em Matéria Tributária

Como resulta da análise que precede, os dados pessoais em matéria tributária podem ser definidos como aquelas informações - informatizadas ou em suporte físico - , que expressem de alguma forma a situação patrimonial e tributária dos sujeitos

¹²⁰ Cfr. JORGE BACELAR GOUVEIA, “Os direitos fundamentais à proteção dos dados pessoais informatizados... *op. cit.* p.700; VITTORIO FROSINI, *La Protezione della riservatezza nella società informatica*, Informatica e Diritto. fascículo 1, 1981, p.6, disponível em http://motore.ittig.cnr.it/EditoriaServizi/AttivitaEditoriale/InformaticaEDiritto/1981_01_05-14_Frosini.pdf, consultado a última vez em 11/12/2015.

¹²¹ Cfr. Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt/>, consultado a última vez em 20/01/2016 (erro ortográfico no texto original).

passivos da obrigação de imposto, de modo a ser possível identificar com clareza o seu titular e por conseguinte a sua capacidade contributiva¹²².

Torna-se assim possível vislumbrar que estes dados pessoais em matéria tributária não assumem uma única natureza, uma vez que, ao constituírem parcelas de informação da vida íntima e privada dos contribuintes, e trazendo à colação este direito fundamental consagrado expressamente no ordenamento jurídico português¹²³, a intensidade que estes dados e informações revelam acerca da vida íntima do contribuinte, é distinta de caso para caso.

Assim, o primeiro aspeto a considerar surge com a necessidade de articulação do direito fundamental à reserva da vida íntima com a *ratio* que permite definir como dados pessoais em matéria tributária, sendo necessário esta conjugação a fim de prosseguir com a classificação destes dados pessoais em matéria tributária existentes no ordenamento jurídico-tributário.

Na senda da doutrina civilista e constitucionalista, este direito fundamental à reserva da vida privada e íntima, consagrado no artigo 26.º da CRP, encontra-se indissociavelmente ligado às ideias de criação de “*círculos de resguardo*” ou “*esferas de privacidade*”. Estes círculos de resguardo ou esferas de privacidade permitem uma delimitação rigorosa acerca dos dados pessoais que devem ser tutelados pelo ordenamento jurídico, caracterizando quais deles se devem inserir no domínio que a tutela deste direito abarca, como, é por exemplo, os factos que compreendem “os gestos e factos que, em absoluto, devem ser subtraídos ao conhecimento de outrem”¹²⁴.

Trazendo à colação os conceitos referentes ao direito à reserva da vida privada e íntima, e como veremos com maior detalhe *infra*, podemos aqui referir que estes *círculos de resguardo* ou *esferas de privacidade* surgem como limites quanto aos dados e informações que podem ser cognoscíveis a terceiros. CAPELO DE SOUSA afirma que “Todavia, esta amplidão de tutela (...) não é incompatível com a existência aí de diversos *círculos* concêntricos de reserva, dotados de maior ou menor eficácia

¹²² Cfr. Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt/>, consultado a última vez em 20/01/2016.

¹²³ Cfr. RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra Editora, 1995, pp.327 e seguintes,

¹²⁴ Cfr. RITA AMARAL CABRAL, “O Direito à Intimidade da Vida Privada”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor Paulo Cunha*, Lisboa, 1989, pp.30 e seguintes .

jurídica, particularmente de garantias mais ou menos profundas”¹²⁵. Estes círculos de resguardo delimitam, assim, a intensidade da tutela relativamente aos dados que se afigurem como intimamente relacionados com a vida privada do sujeito - cuja revelação a terceiros não é desejada -, veiculado o entendimento que aos dados mais sensíveis devem ser dispensados meios de tutela mais rigorosos.

Podemos, deste modo, legitimamente afirmar que não estarão sujeitos a tutela todos os dados pessoais em matéria tributária, sendo necessário atender à natureza dos mesmos para determinar a intensidade da sua proteção à luz do dever de confidencialidade que impende sobre os funcionários e agentes da administração tributária. Como resulta também do prescrito no artigo 64.º da LGT, verifica-se que existem assim dados que em conjugação com o direito à reserva da vida privada e íntima, podem aqui ser publicitáveis, não sendo assim todos os dados pessoais em matéria tributária incompatíveis com o princípio da administração aberta.

Neste sentido veio também o Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República¹²⁶, no seu Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, afirmar que “Tenha-se especialmente presente que o n.º 2 do artigo 268º da C.R.P. e o artigo 65º do Código do Procedimento Administrativo [atual artigo 17.º do CPA], ao consagrarem o princípio da administração aberta, ressalvam «o disposto na lei em matérias relativas à intimidade das pessoas:.. Não há assim qualquer contradição entre o princípio da administração aberta, que enforma essas e outras disposições legais e o reconhecimento da confidencialidade fiscal, tal como se encontra estatuída na referida alínea d) do artigo 17º do Código de Processo Tributário [atual artigo 64.º da LGT] e outras disposições em matéria fiscal”.

Deste modo, e coexistindo o direito de acesso aos dados administrativos e as disposições legais relativas ao dever de confidencialidade por parte dos agentes e funcionários da Administração Tributária, não poderá, por motivos de equidade e harmonização entre os vários direitos, ser restringido totalmente um em detrimento de

¹²⁵ Cfr. RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA, *O Direito Geral de Personalidade... op.cit.* pp.316 e seguintes; Ver também com enorme interesse Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 02-12-2013, processo n.º 1667/08.7TBCBR.L1.S1, Relator Paulo Sá, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 03/04/2016.

¹²⁶ Cfr. Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt> consultado a última vez em 07/01/2016.

outro, passando a solução deste conflito pela restrição apenas na medida necessária à prossecução dos objetivos pretendidos.

Assim e não assumindo os dados pessoais em matéria tributária uma natureza única, já que podem apresentar uma natureza distinta conforme a relação à intimidade que descrevam, determinado assim a sua tutela à luz do dever de confidencialidade que impende sobre dos agentes e funcionários da Administração Tributária.

Neste sentido, o Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República no seu Parecer n.º24/94, de 9 de Fevereiro, considerou que o dever de confidencialidade consagrado no já revogado artigo 17.º do Código de Processo Tributário, e que se mantém no atual artigo 64.º da LGT, “abrange quaisquer informações, quaisquer elementos informatizados ou não que reflitam de alguma forma a situação patrimonial dos sujeitos passivos da obrigação de imposto (...) não [abrangendo] os dados que tenham natureza pública, por serem livremente cognoscíveis por recurso a outras vias jurídico-institucionais, como sejam, v. g., os registos predial, comercial e civil”¹²⁷.

Posto isto, admite-se que não se encontram sujeitos a este dever de confidencialidade, os dados que tenham natureza pública por serem livremente cognoscíveis por recurso a outras vias jurídico-institucionais, como sejam os que se encontram disponíveis publicamente nas bases de dados do registo predial, comercial ou civil, introduzindo-se aqui uma diferenciação, não só semântica, mas substantiva que consideramos relevante: a distinção entre “dados publicitáveis”, “dados neutros” e “dados sigilosos”¹²⁸.

¹²⁷ Cfr. Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 10/01/2016.

¹²⁸ Neste sentido já se pronunciou o STA, afirmando que “I - O direito à informação encontra expressão normativa na Constituição da República Portuguesa e foi transposto para a lei ordinária através do Código de Procedimento Administrativo. Todavia, face ao reconhecimento, também constitucional, do direito à privacidade, o legislador foi obrigado a estabelecer restrições ao direito à informação e a criar instrumentos jurídicos que funcionem como garantias do direito à privacidade. II - A consagração da regra do sigilo fiscal, constante do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, corresponde, precisamente, à extensão e reconhecimento do direito à privacidade no âmbito da atividade tributária, estando por ele abrangidos os dados de natureza pessoal dos contribuintes (pessoa singular ou coletiva) e os dados expressivos da sua situação tributária, os quais só podem ser revelados a terceiros - outros setores da Administração ou particulares - nos casos expressamente previstos na lei, para responder a um motivo social imperioso, e só na medida estritamente necessária para satisfazer o equilíbrio entre os interesses em jogo. III - Podem, contudo, ser revelados os dados pessoais livremente cognoscíveis (dados públicos ou dados pessoais constantes de documento público oficial, como acontece, por exemplo, com o número de identificação fiscal, com a identificação dos bens inscritos na matriz predial ou no registo predial e comercial) bem como os dados fiscais que não reflitam nem denunciem a situação tributária dos contribuintes”. Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2011, processo n.º0838/11, Relatora Dulce Neto, disponível em <http://www.dgsit.pt>, consultado a última vez em 11/01/2016.

Desta forma, os *dados publicitáveis* configuram-se como aqueles dados acessíveis por outras vias, como serão os que se encontram publicitados à luz do princípio da publicidade no âmbito do Direito dos Registos e Notariado¹²⁹; os *dados neutros* configuram-se como aqueles que apesar de se inserirem na esfera privada do contribuinte, podem ser conhecidos por terceiros desde que demonstrem interesse no procedimento à luz do princípio do arquivo aberto; e os *dados sigilosos* surgem como aquelas informações que se inserem na esfera mais reservada e privada do contribuinte, e que implique o conhecimento da sua situação mais reservada¹³⁰, apenas sendo públicitáveis em casos estritamente necessários e quando a lei o determine por prosseguir um interesse da sociedade.

A título exemplificativo, são de considerar como *dados sigilosos* aqueles que identificam detalhadamente as receitas e os rendimentos que o contribuinte obtém, as despesas que efetua, os encargos que suporta, e todos aqueles dados que permitam refletir ou se prenda com a matéria coletável em cada procedimento, e que portanto permitam um conhecimento direto da situação tributária do contribuinte. Também o Supremo Tribunal Administrativo veio afirmar que são informações sujeitos a tutela os relativos “ao ‘rendimento’ ou à ‘situação tributária dos contribuintes’ (vg. os seus bens, as receitas, as despesas, as deduções e despesas), na consideração de que esta informação tem caráter reservado desde que a sua difusão evidencie a situação patrimonial ou contributiva do titular dos dados”¹³¹.

Posto isto, somos pela conclusão de que apenas estes *dados de natureza sigilosa* estarão sujeitos ao dever de confidencialidade que impende sobre os agentes e funcionários da Administração Tributária, uma vez que, não sendo cognoscíveis por/através de outras entidades, a sua revelação a terceiros - nos casos em que não se fundamente com um interesse superior legalmente previsto - colocará em causa o direito fundamental de reserva da vida íntima dos contribuintes.

¹²⁹ Cfr. JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil, Reais*, 5ª Edição, Coimbra Editora, 1993, pp.333 e seguintes; LUÍS MENEZES LEITÃO, *Direitos Reais*, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 269 e seguintes; LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Lições de Direitos Reais*, 6ª Edição, Lisboa, Quid Juris, 2009, pp.89 e seguintes;

¹³⁰ Cfr. VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte... op. cit.* pp.903 e seguintes.

¹³¹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2011, Processo 0838/11, Relator Dulce Manuel da Conceição Neto, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 27/02/2016 (aspas no original).

3. A Recolha Administrativa de Dados Pessoais

Como temos vindo a estudar, os dados pessoais em matéria tributária assumem uma importância fundamental na atividade da administração tributária, uma vez que permitem, através da sua recolha e do seu tratamento, a observação e a verificação das realidades tributáveis que ocorram no ordenamento jurídico-tributário, a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias - e, por conseguinte, o combate à evasão e a fraude fiscal -, bem como a realização dos valores de igualdade e de justiça fiscal.

A necessidade da cedência e da recolha dos dados pessoais tornou-se ainda mais evidente quando o legislador careceu de consagrar meios inspetivos que permitissem a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias instituídas com as reformas fiscais operadas nos anos 80¹³², as quais vieram conferir - através da atribuição da presunção de verdade - valor legal aos atos jurídicos de natureza fiscal praticados pelos privados. Em termos simples, estas obrigações declarativas e de informação permitiram que os dados cedidos e recolhidos pela administração tributária viessem colmatar as omissões dos atos dos privados (permitindo à administração tributária reagir em situações de incumprimento das obrigações tributárias).

No sistema tributário contemporâneo, os dados relevantes para efeitos fiscais são conseguidos principalmente através de duas vias, nomeadamente, através do cumprimento das obrigações acessórias de natureza declarativa e contabilista a que o sujeito passivo está adstrito, ou através das inspeções realizadas pelos órgãos competentes da Administração Tributária reguladas pelo RCPIT¹³³.

A cessão dos dados pessoais em matéria tributária consubstancia-se na entrega unilateral - por via eletrónica ou em suporte papel -, de faturas e documentos que suportem determinados atos, dados e informações, permitindo deste modo a

¹³² Cfr. MARIA EDUARDA AZEVEDO, "As reformas fiscais portuguesas do século XX-Um enfoque analítico"... op. cit. p.183; VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte...* op. cit. p.53; *Idem*, *O Estatuto do Contribuinte...* op. cit. p.53; J. L. SALDANHA SANCHES, "A reforma fiscal portuguesa numa perspetiva constitucional", in *Ciência e Técnica Fiscal N.º354, Abril-Junho1989*, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1989, pp.41-73.

¹³³ Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, CLOTILDE CELORICO PALMA, "A Administração Tributária e os sistemas de informação - entre transparência e proteção do sigilo fiscal", in *"Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal"*, Ano 5, n.º4, inverno, Coimbra, 2013, p. 148.

observância dos deveres tributários em cumprimento dos atos que preenchem determinado substracto factológico relevante para efeitos tributários.

Em direta contraposição, a recolha dos dados pessoais em matéria tributária surge através da fiscalização dos órgãos de administração tributária, visando principalmente a verificação das obrigações tributárias, bem como a prevenção de irregularidades e o combate à evasão e à fraude fiscal¹³⁴, podendo abranger as diligências que para tanto sejam consideradas necessárias (previstas, estas, nos artigos 63.º da LGT e 29.º do RCPIT).

Para além destes instrumentos, temos ainda, como fonte de dados e informações relevantes para efeitos fiscais, as denúncias efetuadas por qualquer pessoa considerada “terceira” à relação jurídica tributária (cf. artigo 70.º da LGT), a qual comporta um impulso processual que dará origem a uma série de atos de recolha de dados do denunciado, e que findará com uma decisão - baseada nas informações e dados recolhidos - por parte da Administração Tributária.

Também o intercâmbio de informação entre entidades públicas ou privadas, que a Administração tributária requeira no âmbito das suas funções, surge como fonte de dados pessoais em matéria tributária, na medida em que sejam requeridas para a prossecução da sua atividade principal, como é a busca da verdade material efetiva¹³⁵.

Por último, também as trocas de informações com outros países ao abrigo dos instrumentos internacionais a que se encontra vinculado, tanto na OCDE como na União Europeia, nomeadamente, através do disposto no artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE, do Acordo modelo de 2002, dos vários acordos bilaterais sobre troca de informações existentes, da Diretiva da Poupança e dos mecanismos de assistência mútua e de cooperação administrativa¹³⁶, constituem fontes de dados e informações em matéria tributária.

¹³⁴ Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Administração Tributária e os sistemas de informação – entre transparência e proteção do sigilo fiscal”... *op. cit.* p.148.

¹³⁵ Cfr. ASSOCIAÇÃO PARA A PROMOÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, *Transparência e sigilo na administração pública: a questão dos dados Fiscais*, 2013, disponível http://www.apdsi.pt/uploads/news/id650/Tomada%20de%20Posição_GAN_APDSI_24%20de%20abril%202013.pdf, consultado a última vez em 14/02/2016

¹³⁶ Cfr. ASSOCIAÇÃO PARA A PROMOÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, *Transparência e sigilo na administração pública: a questão dos dados Fiscais*, 2013, disponível http://www.apdsi.pt/uploads/news/id650/Tomada%20de%20Posição_GAN_APDSI_24%20de%20abril%202013.pdf, consultado a última vez em 14/02/2016

Pelo exposto, concluímos que a Administração tributária dispõe de um vasto arsenal de meios no acesso a dados e informações (com relevância para efeitos fiscais) dos contribuintes, os quais constituem meios necessários à prossecução das suas tarefas, nomeadamente, com o fim de conseguir um cruzamento das informações recolhidas a fim de conseguir um maior controlo e fiscalização do cumprimento - ou do incumprimento - das obrigações tributárias pelos contribuintes. Assim, será possível concretizar os valores de justiça e de igualdade fiscal, permitindo que cada contribuinte suporte a carga tributária que o legislador prescreveu e que justamente esteja subjacente à sua situação económica.

Verifica-se, deste modo, que o acesso a estes dados necessários para a concretização da eficácia do sistema de gestão fiscal pode ser conseguido através de várias prerrogativas concedidas à Administração, nomeadamente, através da ação voluntária do contribuinte (através da cessão dos dados e informações tributárias), até à recolha conseguida através da troca de informação com outras Administrações tributárias.

4. A “Recolha” e a “Cessão” como Formas de Recolha Administrativa de Dados Pessoais

A obtenção dos dados tributários pode ser conseguida através da sua *cessão* pelo sujeito passivo - quando este, em cumprimento das obrigações tributárias, entregue unilateralmente as informações e dados relevantes para efeitos fiscais - ou pela recolha “*forçosa*” pelos órgãos inspetivos da Administração Tributária - quando em situações patológicas da relação jurídica tributária, não seja possível o acesso a esses dados por motivos imputáveis ao contribuinte, nomeadamente, quando este dificulte o seu acesso ou o seu fornecimento seja realizado de modo pouco eficiente¹³⁷.

Deste modo, a *cessão* dos dados tributários verifica-se quando o sujeito passivo os disponibiliza unilateralmente e em conformidade com o estatuído nas leis

¹³⁷ Cfr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, ISAAC MERINO JARA, “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, in *Anuario de la Facultad de Derecho*, 1988, pp. 157 e seguintes.

tributárias¹³⁸. Conforme a sua origem na relação jurídico-tributária, esta *cessão* de dados pode ser classificada em: *cessão direta*, quando seja o sujeito passivo direto a ceder unilateralmente estes dados que sejam relevantes para efeitos tributários, ou; *cessão indireta*, quando seja o sujeito passivo indireto a ceder estes dados à Administração tributária (como ocorre nas situações de substituição tributária, onde o sujeito passivo obrigado a reter imposto, entrega voluntariamente dados que permitam aferir o preenchimento do substracto factológico relevante para as normas jurídico-fiscais).

Em contraposição, a *recolha* dos dados pessoais pressupõe a existência de situações em que o acesso a estes é feito de modo “forçoso” pela administração tributária, na medida em que os órgãos fiscalizadores da Administração Tributária irão obter junto do sujeito passivo todas estas informações que permitem verificar o cumprimento das obrigações tributárias e, por conseguinte, a verificação dos ilícitos tributários que devam ser punidos nos termos das leis jurídico-tributárias.

Deste modo, o critério diferenciador das formas de obtenção dos dados pessoais em matéria tributária reside na “voluntariedade” subjacente à obtenção dos dados pessoais do sujeito passivo pela administração tributária. Assim, um grau de voluntariedade elevado permitirá qualificar a obtenção dos dados pessoais como *cessão* - na medida em que o sujeito passivo de forma voluntária cumpre a obrigação declarativa a que está adstrito, transmitindo os dados pessoais à Administração Tributária -, enquanto um menor grau de voluntariedade levará os órgãos inspetivos e fiscalizadores da Administração a recolher os dados relevantes sem voluntariedade do sujeito passivo, levando a que essa obtenção seja denominada por *recolha*.

¹³⁸ Entre esta cessão de dados pessoais feita de forma direta e voluntária, estará a título meramente exemplificativo a entrega das declarações de rendimentos dos sujeitos passivos singulares, onde se poderá descortinar todos os rendimentos obtidos em território nacional pelos residentes, bem como a indicação de todos os gastos realizados que permitirão decifrar o estilo de vida do sujeito passivo sujeito à entrega da declaração acessória.

DIVISÃO IV

A INFORMAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DEVER DE CONTRIBUIR

1. A Preferência do Dever de Contribuir para as Necessidades Financeiras do Estado sobre o Direito à Reserva da Vida íntima

O dever de pagar impostos e o direito fundamental de reserva da vida íntima encontram consagração normativa na Constituição da República Portuguesa, proclamando-se como direitos consagrados e solidificados no ordenamento jurídico contemporâneo.

Em primeiro lugar, o dever de pagar impostos que se encontra estatuído no n.º 1 do artigo 103.º da CRP, configura-se como um instrumento de promoção económica, de realização da justiça e de promoção social, na medida em que tem como desiderato, não só a arrecadação de receita para o Estado, mas também e tendencialmente cada vez mais outras finalidades como será a repartição da riqueza combatendo a disparidade de classes¹³⁹. Já o direito à reserva da vida íntima e da proteção dos dados pessoais informatizados configuram-se como direitos fundamentais proclamados nos artigos 26.º e 35.º da CRP, como postulado da dignidade da pessoa humana plasmado no artigo 1.º da CRP, e como expressão dos Estados de Direitos Humanos¹⁴⁰.

No entanto e como *supra* referimos, não se afigura possível vislumbrar qualquer imperativo constitucional na Constituição de 1976, que proclame qual dos direitos fundamentais terá primazia em detrimento dos demais direitos fundamentais.

¹³⁹ Cfr. VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português... op. cit.* pp.60 e seguintes;

¹⁴⁰ Cfr. PAULO OTERO, *Direito Constitucional Português – Vol.I, Identidade Constitucional*, Almedina, 2010, pp.31 e seguintes.

Neste sentido não existe norma constitucional na qual se afigure qual a o direito fundamental que deverá prevalecer em detrimento do outro, uma vez que o ordenamento jurídico português não consagra uma hierarquia vertical em caso de conflito de direitos fundamentais.

Deste modo, a solução para a colisão entre estes direitos fundamentais deve passar pela harmonização de ambos os direitos em conflito, concretizada através da restrição proporcional de certos princípios constitucionais, a qual, como afirmam GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA¹⁴¹, apenas poderá ser feita na medida adequada ao fim que se pretende atingir, tendo como desiderato a prossecução do interesse estadual quando seja estritamente necessário e na medida proporcional.

Com efeito, o dever de pagar impostos não se sobrepõe por completo ao direito fundamental de reserva da vida íntima dos sujeitos passivos, pelo que tal harmonização entre ambas as posições jurídicas deve comportar do ponto de vista do *sujeito ativo*, a inexistência na Administração Tributária de poderes absolutos e ilimitados na busca de dados que seja relevantes para efeitos tributários, enquanto do ponto de vista do *sujeito passivo*, a adstrição de comunicar os dados e informações que sejam revelantes para efeitos fiscais, de modo a poder ser atingida uma distribuição equitativa e justa na manutenção do sistema fiscal e dos gastos públicos enquanto bem jurídico constitucionalmente previsto¹⁴².

Pelo exposto, e não existindo norma no texto constitucional que permita identificar uma hierarquização vertical principiológica¹⁴³, encontramos, segundo o entendimento do Tribunal Constitucional Espanhol¹⁴⁴, uma colisão de direitos fundamentais, em que o direito à reserva da vida íntima ao ter como desiderato

¹⁴¹ Cfr. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada Vol. I, ...op. cit.* p.392; em sentido idêntico Cfr. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976... op. cit.* p.267.

¹⁴² “En este sentido, la colisión entre el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE) y el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos (art. 31.1 CE) implica la inexistencia, frente a la Administración tributaria u otros poderes públicos, de un pretendido derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con trascendencia tributaria o relevancia fiscal que haga inoperante el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra, pues ello impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido”. Cfr. Sentencia Tribunal Constitucional n.º212/2003 (Sala Segunda, Sección 3ª), de 30 de Junio de 2003, disponível em <http://www.agpd.es> consultado a última vez em 17/10/2015.

¹⁴³ Cfr. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009, p.101.

¹⁴⁴ Cfr. Sentencia Tribunal Constitucional n.º212/2003 (Sala Segunda, Sección 3ª), de 30 de Junio de 2003, disponível <http://www.agpd.es>, consultado a última vez em 17/10/2015.

garantir o apartado da vida familiar e privada da vida das pessoas contra a ação de terceiros, não se afigura como ilimitado encontrando-se limitado por outros preceitos constitucionais, como serão os que estipulam o dever de contribuir e de pagar impostos, permitindo assim a manutenção do sistema fiscal.

Torna-se inquestionável que a transmissão de dados relativos à esfera da vida íntima dos sujeitos passivos importa um abalo considerável na sua esfera jurídica, podendo, no entanto, esta transmissão ou cessão ser legítima - e lícita – se se afigurar necessária às finalidades que a Administração Tributária prossegue. Configurando-se os dados pessoais tributários como um instrumento necessário, não só para uma distribuição justa e equitativa dos encargos fiscais, mas também para uma gestão eficiente do sistema fiscal, torna-se imprescindível a restrição parcial do direito fundamental à reserva da vida íntima - sempre na medida do essencial e do adequado – com vista a atender ao superior interesse estadual, como é a manutenção do sistema social e das atividades que o Estado deve prosseguir na prossecução do interesse público.

2. Colaboração entre a Administração Tributária e Sujeito Passivo

No atual quadro jurídico-tributário, temos vindo a sufragar que as posições jurídicas assumidas tanto pela Administração Tributária como pelos contribuintes deixaram de ser posições meramente ativas e passivas respetivamente, uma vez que os contribuintes são frequentemente chamados ao cumprimento de deveres, que apesar de não constituírem deveres principais, correlacionam-se com o dever principal de imposto. Temos, assim, um panorama jurídico-tributário onde o a função estadual está direcionada para a realização de finalidades coletivas, passando as tarefas da Administração Tributária a ser de maior controlo e suprimento decorrentes das omissões ou faltas que os contribuintes, no âmbito das suas tarefas de gestão fiscal, lhes sejam imputadas¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Cfr. VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte... op. cit.* p.860.

Sem prejuízo de outras situações, temos como exemplo desta alteração do panorama jurídico-tributário, as situações do próprio procedimento de liquidação tributária ser instaurado - nas situações da relação jurídica não patológicas -, com base nas declarações dos contribuintes, sendo os contribuintes, deste modo, chamados ao cumprimento de deveres acessórios à obrigação principal da relação jurídica tributária (cfr. artigo 59.º n.º1 do CPPT).

Destarte, a prestação tributária no sistema jurídico-tributário hodierno não se resume unicamente à entrega pecuniária da prestação, sendo estes deveres tributários muito mais amplos, uma vez que devem também ser tomadas em consideração outras prestações materiais e formais - como serão as atinentes ao dever de reter o imposto devido por outrem, e às obrigações de manter contabilidade organizada, de entregar declarações periódicas, ou de proporcionar dados sobre factos tributários¹⁴⁶.

No entanto, e face à transferência destes poderes para os privados, o legislador procurou assegurar o crédito tributário através de meios de garantia que tutelem a sustentabilidade das finanças públicas¹⁴⁷, instituindo sanções no incumprimento das obrigações tributárias como, por exemplo, as que se encontram prescritas no artigo 103.º ou no artigo 116.º ambos do RGIT, permitindo assim assegurar o cumprimento destes deveres acessórios e de colaboração.

Estes dados e informações recebidos e tratados para efeitos tributários visam, a título principal, facilitar a tarefa da Administração Tributária, na medida em que permitem supervisionar os atos dos privados que determinem a produção de efeitos jurídico-tributários¹⁴⁸, buscando assim alcançar o objetivo de justiça e igualdade na tributação.

Se pensarmos que é sobre os contribuintes que impende a manifestação de riqueza suscetível de ser tributada¹⁴⁹, e que são estes os maiores conhecedores da sua riqueza e, por conseguinte, do alcance e manifestação da sua riqueza, fácil será afirmar que a sua colaboração constitui o meio mais idóneo de determinar o *quantum* de imposto que deve ser arrecadado, sendo assim imprescindível a cessão destes dados pessoais que sejam relevantes para efeitos tributários.

¹⁴⁶ Cfr. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, pp.97 e seguintes; VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte... op. cit.* p.861.

¹⁴⁷ Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal... op. cit.* pp.170 e seguintes.

¹⁴⁸ Cfr. VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte... op. cit.* p.861.

¹⁴⁹ Cfr. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, pp.19 e seguintes.

Destarte, os deveres de colaboração surgem como contrapartida dos deveres de supervisão e controlo impostos à Administração Tributária quanto aos factos tributários que tenham relevância para efeitos de tributação¹⁵⁰, surgindo como obrigações não pecuniárias que têm por finalidade a verificação das situações que determinem, nos termos da lei, o desencadeamento de efeitos jurídico-tributários, de modo a concretizar as finalidades subjacentes à atividade da administração tributária e, por conseguinte, na concretização dos valores de igualdade e justiça na tributação.

3. Os Limites ao Dever de Contribuir

A administração tributária, no sistema de gestão fiscal hodierno, procura a busca da verdade material efetiva na arrecadação de receita fiscal, carecendo, para este escopo, de meios que lhe permita a prossecução destas tarefas.

Neste novo paradigma de sistema fiscal, onde a massificação das relações jurídico-tributárias veio dificultar a resposta em tempo útil a todas as relações jurídicas tributárias constituídas com o preenchimento dos substractos factológicos tidos como relevantes para efeitos fiscais, foi necessário instituir meios que permitissem o combate a esta massificação, fundamentada no alargamento destes substractos factológicos.

Neste sentido, e tal como se encontra consagrado no n.º2 do artigo 18.º da CRP, a restrição de um direito fundamental apenas encontra fundamento quando se destine a salvaguardar e garantir outros direitos constitucionalmente protegidos, legitimando-o apenas ao necessário para alcançar os objetivos visados. Assim, este poder de aceder aos dados pessoais dos contribuintes surge como um prerrogativa limitada por necessidades de proteção da privacidade e na intimidade do contribuinte, bem como pelas normas que presidem ao tratamento dos dados informatizados destes.

Deste modo, iremos proceder ao estudo destes limites ao acesso aos dados pessoais dos contribuintes, os quais que poderão, como anteriormente referido, derivar tanto da proteção da intimidade, como da proteção no tratamento dos dados pessoais.

¹⁵⁰ Cfr. MARÍA GABRIELA CRESPO IRIGOYEN, *Los deberes de información... op. cit.* pp.73 e seguintes.

Com a Constituição de 1976, bem como com a entrada em vigor do Código Civil de 1966, o legislador consagrou vários direitos de personalidade dos sujeitos de direito - como o direito à imagem, ao bom nome, à honra, à intimidade privada – encontrando-se a sua tutela legalmente consagrada.

Estes direitos de personalidade, apesar de surgirem no seio do direito privado¹⁵¹, não podem ser considerados como exclusivos da doutrina privatista, uma vez que não se encontram apenas consagrados no Código Civil, mas também - e principalmente - na Constituição de 1976. Deste modo, podemos dizer que os direitos de personalidade, mais que direitos de exclusiva consagração do direito privado, são direitos consagrados no direito em geral¹⁵², sendo, deste modo, inteiramente aplicáveis aos ramos de direito público, entre os quais, o Direito Tributário e Fiscal.

Assim, o direito à reserva da vida íntima dos sujeitos configura-se como um corolário da liberdade das pessoas, proclamando um fundamento superior que encontra fundamento na dignidade da pessoa humana e no livre desenvolvimento da personalidade¹⁵³, vedando-se assim o acesso a este espaço íntimo do cidadão, proibindo-se a divulgação de factos relativos à vida privada do contribuinte que façam parte do seu domínio mais particular e íntimo¹⁵⁴.

Deste modo, o acesso aos dados pessoais dos sujeitos pelos órgãos que tenham como incumbência a prossecução do interesse público - como é a Administração Tributária -, encontra o seu limite na necessidade de prover à proteção da intimidade privada do seu titular, a qual apenas deve ceder nas situações e na medida estritamente necessária à prossecução do interesse público, como será o pagamento de impostos, em virtude do dever prescrito no artigo 103.º da CRP.

¹⁵¹ Sobre os direitos de personalidade no Direito privado, Cfr. CARLOS MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2005, pp.212 e seguintes; RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra Editora, 1995; LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Direito Geral do Direito Civil, Vol. I, Introdução e Pressupostos da Relação Jurídica*, 4ª Edição, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2007, pp.193 e seguintes.

¹⁵² No entanto não podemos obviar que o tratamento destes direitos de personalidade, tem sido alvo principalmente da doutrina do direito privado, nomeadamente em matéria de Teoria Geral do Direito Civil, tendo a doutrina estudado e demarcado todos os aspetos que estes direitos encerram na esfera jurídica dos sujeitos privados.

¹⁵³ Cfr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, ISAAC MERINO JARA, “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”. *op. cit.* ... pp.162 e seguintes.

¹⁵⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 06/03/2012, processo n.º 67/10.3TVPRT.L1-1 Relatora Ana Grácio, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 24/11/2015.

3.1. Limites Derivados da Proteção da Intimidade

Uma das principais limitações ao acesso e obtenção de dados pessoais por parte da administração tributária prende-se com o caráter tendencialmente absoluto do direito à reserva da vida íntima dos contribuintes, o qual, encontrando-se constitucionalmente consagrado, protege o contribuinte de ingerências na sua esfera privada por parte de quaisquer entidades públicas (*in casu*, a administração tributária) ou privadas.

Como vimos *supra*, a administração tributária está legalmente habilitada a solicitar a colaboração do contribuinte com vista à obtenção das informações de que necessite, contanto que tenham relevância para efeitos tributários. No entanto, também vimos que a recolha destes dados deve obedecer a uma série de princípios e valores axiológicos que, em respeito pelos direitos constitucionais consagrados, vêm balizar a atividade da administração tributária, sendo o *princípio da finalidade* um dos que adquire maior importância na prossecução deste objetivo.

O referido princípio vem restringir a recolha de dados tributários, determinando que apenas os dados pessoais que sejam relevantes para feitos fiscais devem ser obrigatoriamente cedidos e transmitidos à administração tributária, ou seja, se os dados pessoais recolhidos não tiverem relevância tributária, não deverão ser transmitidos para a Administração Tributária, pois não cumprirem a finalidade prevista pelo legislador.

Neste sentido, e atendendo à especial força vinculativa do direito à reserva da vida íntima dos contribuintes, seria ainda violado o requisito da necessidade, uma vez que, não se vislumbrando a necessidade de tais dados (leia-se, de dados sem relevância fiscal) para salvaguardar o cumprimento de direitos axiologicamente mais relevantes para a vida em comunidade - como é o dever de contribuir para a manutenção do sistema fiscal - não se encontra assim preenchido o requisito consagrado no n.º 2 do artigo 18.º da CRP.

Numa segunda linha de defesa da intimidade surge o próprio domicílio dos contribuintes, na medida em que constitui o exponencial máximo da reserva da vida íntima, pois é ali que se desenvolve grande parte das atividades inseridas na esfera mais reservada dos sujeitos.

Se tomarmos em consideração o artigo 34.º da CRP, vemos que o legislador constitucional, ao prescrever que “O domicílio e o sigilo da correspondência e dos outros meios de comunicação privada são invioláveis”, e que “A entrada no domicílio dos cidadãos contra a sua vontade só pode ser ordenada pela autoridade judicial competente, nos casos e segundo as formas previstos na lei”, conferiu uma especial proteção ao domicílio.

Na senda do legislador constitucional, o legislador consagrou no n.º1 e n.º5 do artigo 63.º da LGT, que os órgãos competentes da Administração Tributária podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, como o acesso a sedes de sociedade, instalações, ou locais relacionados com a situação tributária dos contribuintes, desde que não esteja em causa, o acesso ao domicílio da habitação do contribuinte nem a factos da vida íntima dos cidadãos, sendo que, neste caso, o acesso à habitação dos contribuintes só poderá ser concretizado mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente (cf. n.º6 do artigo 63.º da LGT).

Destarte, o acesso aos dados que estejam correlacionados com o domicílio do sujeito passivo apenas podem ser conseguidos mediante autorização judicial onde, fundamentadamente, se determine a necessidade destes dados para efeitos tributários, sendo, por isso, o direito à habitação, isto é, o direito à inviolabilidade do domicílio, um limite legal ao acesso dos dados pessoais pela Administração Tributária.

Em terceiro lugar, também as informações bancárias relacionadas com o sujeito passivo, nomeadamente os movimentos bancários, constituem dados que correspondem à vida privada e íntima dos sujeitos, sendo, por isso, sujeitas a tutela nos termos do artigo 26.º da CRP¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Neste sentido afirmou o Tribunal Constitucional que “este Tribunal [está] em condições de afirmar que a situação económica do cidadão, espelhada na sua conta bancária, incluindo as operações ativas e passivas nela registadas, faz parte do âmbito de proteção do direito à reserva da intimidade da vida privada, condensado no artigo 26º, nº 1, da Constituição, surgindo o *segredo bancário* como um instrumento de garantia deste direito. De facto, numa época histórica caracterizada pela generalização das relações bancárias, em que grande parte dos sujeitos adquirem o estatuto de cliente bancário, os elementos em poder dos estabelecimentos bancários, respeitantes

Neste sentido, a LGT veio estipular no seu artigo 63.º-B que “A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários”, desde que se encontrem preenchidos uma série de fundamentos taxativamente enumerados, nomeadamente: a verificação de indícios da prática de crime em matéria tributária; indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível; indícios da existência de acréscimos de património não justificados; a verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada ou dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de IVA de caixa; a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua; a verificação da situação tributável, na impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, e em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indireta; quando se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social; ou ainda quando se trate de informações solicitadas nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado.

No entanto a verificação destes pressupostos não pode ser feita de modo discricionário pela Administração Tributária, prescrevendo o n.º4 do mesmo artigo, em defesa dos contribuintes que das decisões da administração tributária devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam.

Na nossa humilde opinião, parece-nos que a referida norma de proteção das informações ou documentos bancários encontra o seu fundamento no direito à reserva da vida íntima dos obrigados tributários, uma vez que, como referiu o Tribunal Constitucional, os movimentos ativos e passivos, que se encontram espelhados nos registos das contas bancárias, permitem identificar as particularidades da vida e da

designadamente às contas de depósito e seus movimentos e às operações bancárias, cambiais e financeiras, constituem uma *dimensão essencial* do direito à reserva da intimidade da vida privada constitucionalmente garantido”. Cfr. Acórdão n.º278/05 do Tribunal Constitucional, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>, e consultado a última vez em 20/12/2015. Sobre a matéria do sigilo bancário ligado ao Direito Fiscal, Cfr. NOEL GOMES, *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006; Cfr. J.L. SALDANHA SANCHES, JOÃO TABORDA, “Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral antiabuso”, in *O Princípio da Solidariedade Social*, Org. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo, Dialética, 2005.

capacidade económica do sujeito passivo, permitindo assim revelar factos da vida íntima que deverão ser tutelados pelo direito à reserva da vida íntima¹⁵⁶.

No entanto, e uma vez que o ordenamento jurídico não consagra os direitos fundamentais como tendo natureza ilimitada, não prevalecendo nenhum direito fundamental totalmente em detrimento de outros, a permissão do acesso aos dados bancários dos sujeitos passivos deve revestir-se de especiais cautelas, devendo este ser balizado em termos legais em moldes bastante precisos e claros, limitando-se assim este poder e impedindo-se a discricionariedade no recurso a tal expediente.

Como resulta do artigo 63.º-B da LGT, a administração tributária tem a faculdade legal de aceder aos dados bancários dos contribuintes, podendo, no entanto, a letra do referido preceito induzir à interpretação de que os direitos da Administração Tributária prevalecem sobre o prescrito no artigo 26.º da CRP relativamente à proteção dos dados íntimos dos contribuintes.

Porém, e numa leitura mais atenta, o acesso aos dados bancários pela administração tributária, tendo como fundamento o dever de pagar impostos por parte dos contribuintes, somente se encontra legitimado quando os referidos dados tenham relevância para efeitos fiscais¹⁵⁷ e quando se encontrem preenchidos os requisitos materiais expressamente consagrados, tendo, assim, o legislador investido os órgãos da Administração Tributária de poderes limitados de acesso aos dados pessoais bancários dos contribuintes.

Assim, e numa interpretação *negativa*, caso fosse atribuída à administração tributária a faculdade de acesso aos dados bancários fosse feita sem qualquer restrição e de modo discricionário, tal permissão de ingerência nos dados e informações bancárias dos contribuintes seria, na nossa humilde opinião, inconstitucional, uma vez que seria uma restrição desadequada, desnecessária e excessiva dos direitos

¹⁵⁶ Cfr. Acórdão n.º 278/95, de 31 de Maio de 1995, Proc. n.º 510/91, Relator Conselheiro Alves Correia, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>, consultado a última vez em 02/03/2016.

¹⁵⁷ Para SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA o sigilo bancário não é “uma restrição da intimidade de cada um, e muito menos um direito absoluto dos sujeitos. Não pode, em caso algum, ser um direito irrestritamente oponível à Administração Tributária, uma vez que sobre esta impendem deveres de sigilo sobre os dados de que tenha conhecimento (...) Alíás, pela análise dos dados bancários de um contribuinte, não se depara, na maioria dos casos, com indícios da sua *intimidade*. E mesmo que assim fosse, teríamos sempre de admitir que, através da metodologia da colisão de direitos, se pudesse operar uma restrição do direito à intimidade”. Cfr. J.L. SALDANHA SANCHES, JOÃO TABORDA, “Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral antiabuso”, in *O Princípio da Solidariedade Social*, Org. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo, Dialética, 2005, p.97.

fundamentais, tais como a proteção de dados pessoais e à reserva da vida privada, consagrados na constituição, violando assim o disposto no n.º2 do artigo 18.º da CRP.

Deste modo, e embora o acesso aos dados bancários dos contribuintes tenha como fundamento o dever dos cidadãos em contribuir para a manutenção do sistema fiscal através do pagamento de impostos, bem como a prossecução da distribuição equitativa dos encargos tributários pelos cidadãos, deve, no entanto, sofrer as restrições decorrentes da necessidade de prover à tutela do direito à reserva da vida íntima, somente sendo permitido quando tenha por base algum dos fundamentos taxativos previstos no n.º1 do artigo 63.º-B da LGT, sendo que a não observância de algum dos fundamentos ali previstos deverá ser motivo de recusa ao acesso destes dados pessoais¹⁵⁸.

Foi esta a razão pela qual o legislador consagrou o direito de acesso à Administração Tributária às contas bancárias dos contribuintes, permitindo o combate mais eficiente da evasão fiscal, procurando à luz dos princípios da eficácia ou racionalização bem como da capacidade contributiva, a repartição justa dos encargos, na medida em que este acesso às contas bancárias dos contribuintes irá permitir à Administração Tributária averiguar a existência de dados e informações que permitam deduzir o preenchimento de substractos factológicos relevantes para efeitos fiscais, que porventura não tenham sido declarados, ou a existência de violações às normas jurídicas que possam acarrear sanções penais para os contribuintes.

Assim, pode este sigilo bancário ser levantado mediante autorização judicial que o autorize (cf. artigo 63.º n.º2 da LGT), ou então nos casos expressamente previstos na lei, devendo, em tais situações, a instituição de crédito fornecer os dados

¹⁵⁸ Neste sentido referiu o Tribunal Constitucional Espanhol que “*admitiendo como hipótesis que el movimiento de las cuentas bancarias esté cubierto por el derecho a la intimidad, nos encontraríamos que ante el Fisco operaría un límite justificado de ese derecho. Conviene recordar, en efecto, que, como ya ha declarado este Tribunal Constitucional, no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que en relación a los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos (Sentencia 11/1981, de 8 de Abril, fundamento jurídico 7, y Sentencia 2/1982, de 29 de Enero, fundamento jurídico 5). Ahora bien, el conocimiento de las cuentas corrientes puede ser necesario para proteger el bien constitucionalmente protegido, que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos, pues para una verificación de los ingresos del contribuyente y de su situación patrimonial puede no ser suficiente en ocasiones la exhibición de los saldos medios anuales y de los saldos a 31 de Diciembre*”. Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional Espanhol n.º110/1984, de 26 de Novembro de 1984, disponível em <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es-ES/Resolucion/Show/SENTENCIA/1984/110>, consultado a última vez em 21/12/2015.

solicitados, sob pena de incorrer na prática de crime de desobediência qualificada, previsto n.º 2 do artigo 348.º do Código Penal.

3.2. Limites Derivados da Proteção dos Dados Pessoais

Como vimos *supra*, o tratamento dos dados pessoais em matéria tributária encontra-se balizado pelos princípios jurídicos que regulam a proteção dos dados pessoais, os quais encontram consagração legal pela Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro, que será inteiramente aplicável no tratamento de dados pela Administração Tributária por remissão expressa da alínea c) do artigo 2.º da LGT.

Em termos cronológicos, encontramos como primeiro ato do procedimento do tratamento dos dados pessoais, a recolha dos dados pessoais pela Administração Tributária, encontrando neste momento do procedimento o acesso aos dados e informações pessoais dos contribuintes. É de vislumbrar que esta recolha está legitimada, quando a sua recolha e tratamento tenha subjacente a prossecução de terminada finalidade, tal como determina o artigo 6.º da Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro. Nestes casos a lei excepciona aqueles casos em que os dados pessoais devam ser recolhidos e tratados sem o consentimento prévio do seu titular, desde que esses dados pessoais tenham por finalidade a execução de uma missão de interesse público, como é a manutenção do sistema fiscal.

Assim, e constituindo os dados pessoais dos contribuintes um meio essencial na concretização da busca da verdade material efetiva, não poderia o legislador colocar em causa a posição da administração tributária face à falta de consentimento do contribuinte na cessão destes dados pessoais, uma vez que a mesma inviabilizaria todo o funcionamento do sistema tributário.

Por esta razão, o legislador veio consagrar exceções à necessidade do consentimento por parte do contribuinte, sob pena de fazer perigar – ou mesmo impossibilitar - a busca da verdade material e da efetiva capacidade contributiva por

parte da Administração Tributária, causando-lhe sérias dificuldades na obtenção de dados relevantes, prejudicando a arrecadação de receita por parte da administração¹⁵⁹.

No entanto, esta recolha deve ser dada a conhecer aos contribuintes, dando aqui o legislador especial relevância ao dever de informação que impende sobre as entidades que devam tratar os dados pessoais (cf. artigo 10.º da LPDP), pelo qual se deve informar o contribuinte sobre a existência dos dados recolhidos, bem como a possibilidade de exercer os seus direitos de acesso, oposição ou retificação.

Em segundo lugar, o princípio da proporcionalidade e da finalidade funcionam aqui como limite no acesso e no tratamento dos dados pessoais, uma vez que apenas poderão ser recolhidos e tratados os dados pessoais dos contribuintes quando tal se afigure necessário e adequado à finalidade que justifica a sua obtenção, assumindo especial relevo o momento da obtenção dos dados pessoais, mas também o posterior cancelamento, nomeadamente quando os dados já não tenham qualquer finalidade que justifiquem o seu tratamento¹⁶⁰.

Assim, impõe-se que, no momento da obtenção dos dados pessoais, estes sejam pertinentes e não excessivos, e que, no momento do tratamento, os dados pessoais sejam adequados às finalidades para que foram recolhidos, não podendo ser tratados para finalidades incompatíveis para aquelas a que foram recolhidos. Neste sentido, sufragamos o entendimento de JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA quando refere que os dados que deixem de ser necessários ou pertinentes para as finalidades para que foram recolhidos, devem ser cancelados¹⁶¹.

Neste sentido, impõe-se, ainda, que os dados pessoais recolhidos devam ser verdadeiros, exatos e atuais, de modo a que correspondam a informações atuais e verídicas das situações que descrevem e sobre o contribuinte que visam tributar, sendo que, e agora de um ponto de vista negativo, caso estes dados não sejam atuais,

¹⁵⁹ Como identifica Cfr. JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA “ *pensemos que la Administración Tributaria, por ejemplo, no pudiera obtener, almacenar y tratar los datos sin el consentimiento de los interesados. Desde luego, ni que decir tiene que quedaría gravemente comprometida la viabilidad de un sistema público de ingresos que estuviera basado en la voluntariedad de los obligados tributarios*”. Cfr. JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Intimidad, tributos y protección de datos personales... op. cit.* p.15.

¹⁶⁰ Cfr. FRANCISCO ENÉRIZ OLAECHEA, *La Protección de Datos de Carácter Personal*, 2012, pp.19 e seguintes, disponível em <http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/517A4434-9C3B-442E-8651-61A7AE0490AD/226319/pdcp.pdf>, consultado a última vez em 02/01/2016.

¹⁶¹ Cfr. JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Intimidad, tributos y protección de datos personales... op. cit.* p.16.

verídicos ou completos, deverão modificar-se de modo a tornar a situação a que se reportam atual e verídica.

Em terceiro lugar, e como decorre do artigo 268.º da CRP, dos artigos 17.º e 82.º a 85.º, todos do CPA de 2015, e, no âmbito tributário, do artigo 67.º da LGT, bem como do artigo 11.º da LPDP, o contribuinte tem direito de acesso aos dados pessoais que lhe digam respeito, podendo solicitar a consulta gratuita dos dados pessoais que sejam tratados pela Administração Tributária, bem como a obter informação sobre a origem dos dados pessoais, gozando assim do chamado direito à *autodeterminação informativa*¹⁶², que lhes permite obter as informações e o controlo sobre os dados que a Administração Tributária tenha em seu poder.

Por último, os contribuintes gozam, ainda, do direito à retificação, atualização e cancelamento dos dados pessoais quando estes dados já não sejam relevantes para efeitos fiscais, uma vez que deixarão de servir para a finalidade subjacente ao seu tratamento, devendo por isso ser cancelados em respeito pelo princípio da finalidade.

Deste modo, quando esses dados já não correspondam à realidade que visam expressar devem os mesmos ser atualizados, já que o tratamento de dados pessoais obsoletos e desconformes com a realidade não permite concretizar a finalidade e a prossecução do objeto para que foram recolhidos, tendo assim o contribuinte a faculdade legal de atualizar os dados pessoais que lhe digam respeito¹⁶³.

Estes direitos constituem, assim, uma importante faculdade que os contribuintes gozam em matéria de proteção dos seus dados pessoais, não podendo estes ser negados sob pena desta omissão ser comunicada à CNPD, uma vez que nos termos do artigo 22.º da LPDP, é a autoridade nacional que tem como competência, controlar e fiscalizar o cumprimento das disposições legais e regulamentares em matéria de proteção de dados pessoais, em rigoroso respeito pelos direitos do homem e pelas liberdades e garantias consagradas na Constituição e na lei.

¹⁶² Cfr. GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Vol. I... op. cit.* pp.551 e seguintes

¹⁶³ Na Lei Geral Tributária, apesar de o legislador não ter consagrado um direito de retificação dos dados pessoais desatualizados, num âmbito geral, deixou esparsos pela Lei Geral, o direito à retificação de dados pessoais dos contribuintes, sendo exemplo paradigmático deste direito à atualização dos dados pessoais, o direito ou como a Lei Geral Tributária, designa como “dever” de comunicar à Administração Tributária a alteração do domicílio fiscal, como decorre do prescrito no n.º5 do artigo 19.º da LGT.

4. Princípio da Finalidade no Tratamento dos Dados Pessoais pela Administração Tributária

Com o advento do Estado de Direito, os poderes da Administração Tributária não se assumem como poderes ilimitados e discricionários, estando a atuação da administração veiculada pela juridicidade do ordenamento jurídico, excluindo-se as atuações que extravasem os direitos consagrados no ordenamento jurídico. Porém, e como anteriormente referido, estes direitos dos contribuintes podem ser restringidos nos casos em que se procure salvaguardar um direito fundamental constitucionalmente previsto, sempre na medida do necessário e em respeito pelo princípio da proporcionalidade, sendo assim estabelecido um arsenal de direitos a favor dos contribuintes no tratamento dos dados pessoais dos cidadãos, o qual será inteiramente aplicável aos sujeitos passivos quando o órgão que está a tratar os dados pessoais pertença à Administração Tributária. Esta restrição, não obstante, apenas pode ser concretizada em respeito pelo princípio da proporcionalidade *stricto sensu*, sendo patente a instituição de um conjunto de direitos a favor dos contribuintes em matéria de tratamento dos dados pessoais dos cidadãos, os quais serão inteiramente aplicáveis aos sujeitos passivos quando o órgão que está a tratar os dados pessoais é a Administração Tributária.

Como constatamos *supra*, o legislador não consagrou qualquer norma expressa na LGT ou no CPPT, que tenha como desiderato a regulamentação do acesso e do tratamento dos dados pessoais que os contribuintes no âmbito das suas funções tributárias impostas pela lei, fornecem à Administração Tributária. Porém, a sua regulamentação em matéria tributária surge da aplicação das leis administrativas, por força expressa da alínea c) do artigo 2.º da LGT. Porém, a LGT apenas prevê a tutela dos dados pessoais dos contribuintes, prescrevendo o artigo 64.º da LGT, que os agentes e funcionários da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os *dados recolhidos que evidenciem a situação tributária dos contribuintes, e sobre os elementos de natureza pessoal* que obtenham no procedimento. Deste normativo legal, nada se infere sobre o tratamento dos dados pessoais dos contribuintes, tendo apenas o legislador consagrado a tutela dos dados que possam

evidenciar a situação tributária dos contribuintes face a terceiros alheios a esta relação jurídico-tributária¹⁶⁴.

Por outro lado e como dispõe o artigo 5.º n.º1 alínea b) da LPDP, os dados pessoais devem ser recolhidos e tratados para “finalidades determinadas, explícitas e legítimas, não podendo ser posteriormente tratados de forma incompatível com essas finalidades”, dando-se aqui expressão normativa ao princípio da finalidade subjacente ao tratamento dos dados pessoais como expressão do direito à reserva da vida íntima ligada ao tratamento dos dados pessoais¹⁶⁵. Assim, face à ausência de regulamentação expressa nas leis tributárias que determinem o regime jurídico na proteção e no tratamento dos dados pessoais cedidos pelos contribuintes no cumprimento dos seus deveres tributários, é na lei geral que regula o regime jurídico dos dados pessoais, como é a Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro, que aprovou a LPDP¹⁶⁶, que devemos procurar as garantias dos contribuintes nas referidas matérias. Será, pelo exposto, inteiramente aplicável o regime jurídico vigente para o tratamento dos dados pessoais, aprovada pela Lei n.º67/98, de 26 de Outubro, tendo aplicação imediata o princípio da finalidade na afetação dos dados pessoais para finalidades estritamente fiscais, determinando a proibição do tratamento que não esteja subjacente a finalidades tributárias¹⁶⁷.

Não obstante, o princípio da finalidade conhece algumas exceções que o legislador consagrou no próprio artigo 64.º n.º2 da LGT, prescrevendo algumas prerrogativas no acesso por terceiros aos dados dos contribuintes. Fácil será afirmar que estas restrições, taxativamente enumeradas pelo legislador, terão assim natureza excecional.

Ao configurarmos estas situações como situações de excecionalidade, estamos perante o fenómeno onde a cessação do dever de confidencialidade fiscal e portanto o acesso destes dados a terceiros alheios à relação jurídico-tributária, é legalmente previsto. De entre estas situações de excecionalidade, apresenta-se como revelante as

¹⁶⁴ Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”... p.17.

¹⁶⁵ Cfr. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais...* op. cit. p.230.

¹⁶⁶ Cfr. JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales...* op. cit. p.81.

¹⁶⁷ Cfr. PABLO LUCAS MURILLO, “Las Vicisitudes del Derecho de la Protección de Datos Personales”, in *Revista Vasca de Administración Pública - Septiembre - Diciembre*, n.º58 (III), 2000, p.228.

situações onde os dados tributários são requeridos por outras entidades, como ocorre nas situações de colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal, ou como nas situações de cessão de informação entre outros órgãos da Administração Pública, ou ainda nas situações de cessão de dados entre Administrações Tributárias de outros países, resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado. Este acesso por terceiros alheios à relação jurídico-tributária prende-se aqui com interesses estaduais, nomeadamente quando esteja em causa a prossecução de determinadas tarefas essenciais para a vida em sociedade. No entanto e sem prejuízo desta cessão dos dados tributários, este acesso configura-se como uma situação excecional, devendo este acesso por terceiro ser analisado caso a caso e conforme o conteúdo do requerimento que fundamente a sua finalidade¹⁶⁸.

Destarte e tomando aqui em consideração o caso mais duvidoso deste artigo 64.º da LGT, nomeadamente quando dispõe no seu n.º2 que o dever de confidencialidade cessa quando esteja em causa a colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil, devendo ter-se em consideração que esta cessão de dados dos contribuintes apenas pode ocorrer nas situações em que estejam em causa processos entre pessoas privadas, devendo esta cessão ser concretizada de forma ponderada e acautelando os interesses em causa, pois nem sempre os dados cedidos para a resolução do litígio entre os privados configura-se como a medida mais adequada nesta resolução, funcionando neste caso o tribunal como meros intermediários no acesso destes dados por terceiros. Neste sentido deverá atender-se às condicionantes quem envolvem o processo, bem como aos fundamentos que suscitam este requerimento de cessão dos dados pessoais, pois a sua revelação a terceiros poderá vir afetar a finalidade da utilização dos dados pessoais, violando-se assim este princípio enformador no tratamento dos dados pessoais pela Administração Tributária¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Cfr. JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Intimidad, tributos y protección de datos personales*, Barcelona, 2007, p.26, disponível em http://www.indret.com/pdf/441_es_1.pdf, consultado a última vez em 23/01/2016.

¹⁶⁹ *Idem, Ibidem.*

DIVISÃO V

A PROBLEMÁTICA DE ACESSO A DADOS FISCAIS NO ÂMBITO DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS

1. Introdução

O procedimento tributário surge no direito tributário e fiscal como um conjunto de atos concatenados, que visam concretizar a exteriorização da vontade dos agentes tributários, produzindo efeitos jurídico-tributários num caso concreto¹⁷⁰. Como um conjunto de atos que visam a prolação de uma decisão, carece de ser fundamentada com dados e informações (relativos à situação tributária do contribuinte ou à sua situação pessoal ou patrimonial) relevantes para o teor e eficácia da decisão a produzir, sendo, deste modo, meios necessários à fundamentação do ato a exteriorizar.

Ora, pode ocorrer que os dados relativos à esfera mais íntima dos contribuintes -e, portanto, sujeitos ao dever de confidencialidade fiscal - devam ser revelados a terceiros no âmbito do procedimento tributário. Pense-se, a título de exemplo, nos casos de substituição tributária, de responsabilidade tributária, ou mesmo nas situações de determinação da matéria coletável por métodos indiretos, em que terceiros alheios à relação jurídica constituída são chamados a cumprir obrigações tributárias.

Porém, o legislador não consagrou qualquer norma que evidencie o modo como os dados tributários devem ser tratados no âmbito do procedimento tributário, colocando em causa a constitucionalidade desta cessão, principalmente quando

¹⁷⁰ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário... op. cit.* pp.89 e seguintes

atendemos aos princípios da reserva da vida íntima, ao do tratamento dos dados informatizados, e à confiança e segurança jurídica¹⁷¹.

Esta cessão dos dados e informações a terceiros no âmbito do procedimento tributário acarreta importantes questões jurídicas que urge analisar, nomeadamente, quanto à inexistência de regulamentação jurídica expressa que estabeleça os pressupostos e os limites na cessão destes dados e informações nos diversos procedimentos de natureza tributária.

2. A Problemática do Acesso aos Dados Tributários na Complexificação Subjetiva da Relação Jurídica Tributária

A relação jurídica tributária assenta num vínculo *intersubjetivo* entre a Administração Tributária e o contribuinte, no qual este se encontra adstrito ao cumprimento de uma prestação obrigacional de natureza tributária¹⁷², tendo a Administração o direito subjetivo/potestativo de exigir o cumprimento desta obrigação¹⁷³.

Intimamente influenciada pelo fenómeno da privatização do sistema de gestão fiscal, a relação jurídica constituída entre o Estado e o contribuinte passou, do ponto de vista *objetivo*, a uma relação objetivamente complexa, comportando no seu âmbito um conjunto de vínculos jurídicos interdependentes e recíprocos entre si. Entre estes vínculos de índole obrigacional, destaca-se um vínculo principal (nomeadamente a obrigação de *dare*) e, com vista ao cumprimento daquele, vários vínculos jurídicos

¹⁷¹ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales...* op. cit., pp.148 e seguintes.

¹⁷² Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Apontamento de Direito Tributário (Teoria da Relação Jurídica Tributária)*, AEDUM, 2012, p.10; SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal...* op. cit. pp.168 e seguintes; J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal...* op. cit. pp.129 e seguintes; VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, I Volume, Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp.359 e seguintes; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 6ª Edição, 2011, pp.235 e seguintes; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011, pp.358 e seguintes; HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal...* op. cit. pp.183 e seguintes; ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, pp.78 e seguintes.

¹⁷³ Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal...* op. cit. pp.140 e seguintes.

de natureza acessória, materializados num conjunto de adstrições jurídicas entre os diversos sujeitos da relação jurídica (nomeadamente as obrigações *de facere*).

Porém, num plano *subjetivo*, a relação jurídico-tributária sofreu alterações que merecem reparo, nomeadamente, na complexificação *subjetiva* da relação jurídica, na medida em que passaram a integrar este arquétipo de relação jurídica mais de dois pólos subjetivos. Como resulta da própria LGT, nomeadamente no n.º3 *in fine* do artigo 18.º, o legislador consagrou expressamente esta complexificação *subjetiva* da relação jurídica tributária, a qual se pode agora estabelecer entre um conjunto variado de sujeitos.

Assim, o arquétipo da relação jurídica tributária materializa-se como *subjetivamente* complexa, uma vez que tende a abandonar a tradicional estruturação subjetiva “sujeito ativo - sujeito passivo” em que outrora assentava. Neste arquétipo de relação jurídico-tributária podem assim ser chamados ao cumprimento de obrigações de natureza tributária, terceiros alheios a esta relação jurídica, quando tal esteja previsto nas normas jurídico-tributárias. Deste modo, podemos ter mesmo relações jurídico-tributárias *subjetivamente* bipolares, tripolares ou mesmo multipolares¹⁷⁴.

Sem termos a pretensão de esgotar todas as figuras desta complexificação subjetiva da relação jurídica tributária, interessa aqui analisar a (figura) da responsabilidade tributária, na qual determinado sujeito passa, aquando da falta de pagamento do devedor originário, a estar adstrito ao cumprimento da obrigação tributária a que inicialmente o sujeito passivo direto ou originário estava chamado a cumprir¹⁷⁵. Em termos análogos, esta figura jurídico-tributária funciona como uma espécie de *fiança legal*¹⁷⁶, uma vez que o responsável tributário, e contrariamente do que ocorre nas demais figuras justributárias de complexificação da relação jurídico-tributária, irá responder com o seu património pela dívida tributária de outrem¹⁷⁷.

¹⁷⁴ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária)*, Braga AEDUM, 2012, p.9; Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal... op. cit.* pp.185 e seguintes.

¹⁷⁵ Cfr. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal... op. cit.* pp.81 e seguintes; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal... op. cit.* pp.349 e seguintes; PEDRO VIDAL MATOS, “A reversão do processo de execução fiscal”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Setembro /Dezembro, Lisboa, 2008, pp. 961 e seguintes; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário... op. cit.* pp.319 e seguintes; *Idem*, *Apontamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária).. op. cit.* pp.34 e seguintes.

¹⁷⁶ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária).. op. cit.* p.35.

¹⁷⁷ *Idem, Ibidem.*

A responsabilidade subsidiária encontra-se prevista do n.º1 do artigo 23.º da LGT, efetivando-se por via da chamada *reversão do processo de execução fiscal*, configurando-se este ato de reversão como um ato administrativo emanado pela Administração Tributária que, com base na insuficiência dos bens do devedor originário e direto, altera a subjetividade da relação jurídica tributária.

Como resulta do n.º5 do artigo 22.º da LGT, “As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”. Deste modo, quando a execução se reverta contra responsável subsidiário, ou quando seja instaurada contra responsável solidário, devem ser-lhes comunicados todos os elementos que determinem a quantificação do imposto em dívida, ou seja, todo o conjunto de informação do sujeito passivo direto que deu origem ao preenchimento do facto tributário, e por conseguinte, à respetiva tributação, a qual poderá, no entanto, colocar em causa o direito à reserva da vida íntima do contribuinte¹⁷⁸.

Como resulta da análise do artigo 64.º da LGT, bem como dos artigos 22.º e seguintes da LGT, e dos artigos 157.º e seguintes do CPPT, o legislador não consagrou qualquer norma expressa que regule a utilização e a cessão destes dados e informações do devedor originário, o que coloca em causa as garantias mínimas relativas ao direito à reserva da vida íntima e ao princípio da confiança e da segurança jurídica.

Na nossa humilde opinião e com o devido respeito, é de constitucionalidade duvidosa esta cessão dos dados e informações do devedor originário ao responsável tributário, na medida em que não existe norma expressa que delimite legalmente o tratamento dos dados pessoais do sujeito passivo originário, nem se encontra tutelado a confidencialidade relativa aos contribuintes originários. Apesar desta cessão e tratamento dos dados pessoais a terceiro (ou seja, a pessoa que não a do devedor originário da obrigação tributária) estar legitimada pelo dever de pagar impostos consagrado no artigo 103.º da CRP, assegurando-se, com esta alteração da *subjetividade* da relação jurídica, o ressarcimento do crédito tributário, parece assim

¹⁷⁸ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales... op. cit.*, p.149.

de antever que, tal cedência de dados a um terceiro - que não fica adstrito a qualquer dever de confidencialidade – pode colocar em causa o direito á reserva da vida íntima dos contribuintes.

Acresce ainda a dificuldade de saber se, nos casos de responsabilidade solidária ou subsidiária, a cessão e tratamento dos dados e informações pelo terceiro devedor será, à luz do prescrito no artigo 18.º n.º2 da CRP, adequada e proporcional, pois, como decorre do n.º5 do artigo 22.º da LGT, *a notificação ou citação dos devedores solidários ou subsidiários deve conter os elementos essenciais da sua liquidação*. Neste sentido, pode aqui equacionar-se a hipótese de, esgotadas todas as vias para a cobrança do tributo em questão pela Administração Tributária, existir, à luz do ordenamento jurídico, um meio menos gravoso que pudesse operar na cobrança deste tributo sem colocar em causa a reserva da vida íntima dos cidadãos¹⁷⁹.

A complexificação *subjéctiva* da relação jurídica tributária ocorre, ainda, com maior interesse para o caso que nos ocupa, nas situações de substituição tributária. A substituição tributária configura-se como o fenómeno jurídico tributário no qual um terceiro alheio à relação jurídica tributária, por imposição da lei, é chamado ao cumprimento de uma obrigação fiscal que, apesar de não lhe ser directamente imputável, se encontra obrigado a cumprir (cf. artigo 20.º n.º1 da LGT). A substituição tributária, conforme o prescrito no n.º2 do artigo 20.º da LGT, é efetivada através do mecanismo do dever de retenção na fonte, apesar de não ser esta a única via de efetivação da substituição tributária. Este dever de retenção na fonte prende-se, em termos práticos, com a entrega do tributo por parte de um terceiro alheio à relação jurídica tributária (o substituto), o qual é devido pelo sujeito passivo direto (o substituído), que, *in casu*, será a pessoa ou entidade que teve conexão direta com o facto tributário.

Este dever de retenção, cujo funcionamento descrevemos no parágrafo que antecede, toma partido da existência de um terceiro - alheio à relação jurídica tributária constituída entre o sujeito passivo direto e a Administração Tributária -, que, ao encontrar-se numa posição privilegiada em relação ao sujeito passivo direto e ao facto tributário, vem assegurar o cumprimento da obrigação principal da relação

¹⁷⁹ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales... op. cit.*, p.150.

jurídica (maxime, o pagamento do imposto), constituindo este mecanismo uma forma simplificada de o Estado obter, por via da retenção, o pagamento faseado do imposto devido; do prisma do contribuinte, este pagamento faseado do imposto, consubstancia um alívio fiscal no momento final em que o imposto é devido, que apenas terá que pagar o remanescente (a diferença entre o imposto devido a final e as quantias retidas), sendo que, caso que tenha sido retido imposto em excesso, deve o contribuinte, aquando da liquidação definitiva do imposto, ser reembolsado pelo tributo pago a mais; e, por último, permitirá ao Estado obter de modo mais simplificado o cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes, uma vez que no momento em que se preenche o facto tributário que dá origem ao tributo - como será na maioria dos casos, quando auferem qualquer tipo de rendimento¹⁸⁰, sendo descontado já parte do imposto -, o substituto é obrigado a entregar o imposto retido, facilitando a cobrança do imposto e evitando a fuga ao pagamento deste tributo (cf. artigo 98.º e seguintes do CIRS).

Assim, o substituto tem aqui acesso aos dados pessoais que podem integrar a esfera mais íntima do contribuinte, na medida em que o seu dever de comunicação à Administração Tributária obriga-o a conhecer o teor da informação tributária relativa ao cumprimento da obrigação tributária respeitante ao sujeito passivo direto (substituído).

No entanto, e apesar de não haver norma que regule esta situação jurídico-tributária, deveremos trazer à colação os deveres de confidencialidade fiscal previstos no artigo 64.º da LGT, cuja aplicação também deverá estender-se também aos sujeitos passivos indiretos¹⁸¹. Atendendo ao prescrito no n.º4 do artigo 64.º da LGT, resulta claro que o legislador foi cauteloso ao estipular que “o dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer

¹⁸⁰ Sobre a tributação dos rendimentos das pessoas singulares, Cfr. RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2014; JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

¹⁸¹ Neste sentido JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e JOÃO DAMIÃO CALDEIRA afirmam que “Esta obrigação de sigilo é extensível a toda e qualquer pessoa que obtenha elementos protegidos pelo sigilo fiscal, nos mesmos termos da Administração Tributária”. Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Anotado e Comentado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p.121.

elementos suscetíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito”, ou seja, a Administração Tributária estará aqui obrigada a tutelar a identificação do sujeito passivo, expurgando todos os dados e elementos que permitam identificar e individualizar o contribuinte.

Assim, e do confronto das disposições previstas no n.º4 do artigo 64.º da LGT, e artigos 20.º e seguintes da LGT, podemos retirar duas ilações: em primeiro lugar, o legislador pretendeu tutelar a intimidade dos contribuintes nos casos em que um sujeito passivo careça dos dados de outro sujeito passivo para efeitos de reclamação, recurso ou impugnação judicial, expurgando-se nestes casos os dados que permitam a identificação do sujeito passivo titular dos mesmos; em segundo lugar, quando estejam em causa situações que o sujeito passivo indireto tenha acesso aos dados do sujeito passivo direto, verificamos que o legislador não consagrou qualquer norma que tutele a utilização destes dados.

Deste modo, se atendermos ao teor do artigo 64.º da LGT, e em respeito pelos direitos fundamentais de reserva da vida íntima, de confiança e de segurança jurídica dos contribuintes diretos, somos pela conclusão que deverá estender-se a tutela prevista no artigo 64.º n.º1 da LGT aos responsáveis tributários e aos substitutos tributários, adstringindo-os a guardar sigilo sobre os dados que digam respeito ao devedor originário. Consideramos, ainda, que a redação adotada pelo legislador no n.º1 do artigo 64.º da LGT, é, salvo o devido respeito, algo redutora, uma vez que omite por completo a existência de “sujeitos cobradores do fisco”, os quais, apesar de não fazerem parte do organograma da Administração Tributária, agem como verdadeiros “agentes da administração tributária”¹⁸².

Pelo exposto, é de concluir que os sujeitos passivos indiretos se encontram, no cumprimento das tarefas fiscais a que legalmente estão incumbidos, sujeitos aos deveres de confidencialidade fiscal que impendem sobre os agentes e funcionários da administração tributária, nos termos do n.º1 e n.º3 do artigo 64.º da LGT, uma vez que, ao terem conhecimento dos dados e informações que colocam em causa a intimidade do sujeito passivo direto, devem, à luz dos valores enformadores que consagram este dever de tutela dos contribuintes, guardar sigilo sobre estes dados e informações.

¹⁸² Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal...* op. cit. p.348.

3. Métodos Indiretos de Tributação com Fundamento nos elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte

A atividade da Administração Tributária deve pautar a sua atividade, no âmbito dos procedimentos perante si – ou por si – instaurados, não só pelo princípio da legalidade, mas também pelo princípio da busca da verdade material efetiva na tributação¹⁸³, constituindo a colaboração dos contribuintes, no panorama jurídico contemporâneo, um dos meios mais eficazes nesta concretização.

Porém, contrariamente às aspirações do legislador, nem sempre a concretização da verdade material por via da colaboração dos contribuintes é alcançada, quer por razões técnicas, quer pelo facto de o contribuinte não colaborar nos moldes legais a que está adstrito, configurando-se esta falta de colaboração como um dos fundamentos justificativos da tributação por métodos indiretos (cf. artigos 55.º e 59.º da LGT)¹⁸⁴.

Foi neste sentido que o legislador consagrou que a tributação por métodos indiretos visa tributar aqueles sujeitos que violem os deveres a que estão adstritos – sempre e quando não seja possível a tributação por métodos diretos –, visando assim a cobrança do crédito tributário, evitando que a carga tributária que devia ser suportada por estes sujeitos passivos faltosos seja suportada pelos contribuintes cumpridores das suas tarefas fiscais¹⁸⁵.

¹⁸³ Cfr. LUÍS EDUARDO SCHOUERI, GUSTAVO EMÍLIO SOUZA, "Verdade material no 'processo' administrativo tributário", in *Processo Administrativo Fiscal*, 1998, pp. 12 e seguintes, disponível em http://crlaw.com.br/english/_pdf/VerdadeMaterialTributario.pdf, consultado a última vez em 13/02/2016; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário... op. cit.* pp.106 e seguintes; RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário... op. cit.* pp. 21 e seguintes

¹⁸⁴ Cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, 2014, pp.152 e seguintes

¹⁸⁵ Como refere JOÃO SÉRGIO RIBEIRO “o cumprimento do dever acessório de cooperação do contribuinte para com a Administração é normalmente identificado com o fundamento mais imediato da avaliação indireta (...) Para além de um fundamento imediato, existe um fundamento último da avaliação indireta, que não deve ser esquecido. Esse fundamento reconduz-se ao interesse público de que a carga tributária seja suportada por quem o legislador tenha determinado, ao estruturar o sistema fiscal, e o aí implícito combate à evasão fiscal. Cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável... op. cit.* p.152.

Destarte, o procedimento de apuramento da matéria coletável por métodos indiretos pode ser definido como o procedimento que visa a determinação da matéria coletável através de indícios e presunções, com o fim de aplicação da taxa a este valor para efeitos de cálculo do imposto devido aproximado. A tributação por aplicação de métodos indiretos não tem como vocação a busca da verdade material efetiva, mas sim uma tributação através da verdade material aproximada, configurando-se como um procedimento autónomo de carácter excecional que apenas poderá ser despoletado pela Administração Tributária nos casos em que a avaliação por métodos diretos seja absolutamente impossível¹⁸⁶.

Esta O apuramento da matéria coletável nos procedimentos de avaliação indireta poderá ter em conta vários elementos, tais como os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte (cf. artigo 90.º n.º1 alínea d) da LGT).

Porém, o recurso a estes elementos no âmbito do procedimento de avaliação indireta pode colocar alguns problemas da perspetiva do dever de confidencialidade fiscal, na medida em que a Administração Tributária utiliza, como base na determinação da matéria coletável, elementos e informações relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte. Poderá, no âmbito da aplicação de tais métodos, suceder que a fundamentação da Administração Tributária na determinação da matéria coletável revele dados e informações relativas a terceiros, colocando assim em causa a tutela dos dados e informações (patrimoniais ou pessoais) destes terceiros, que, como anteriormente referido, não podem ser revelados a terceiros¹⁸⁷.

¹⁸⁶ “De resto, deve enfatizar-se, dado o seu carácter excecional, apenas se procede a avaliação indireta nos casos em que não seja viável determinar a matéria tributável através de avaliação direta, quer por falta de elementos para esta ser levada a cabo, quer por haver razões para suspeitar que o valor a que conduz a aplicação dos métodos de avaliação direta não é a matéria tributável real [arts. 87º, nº 1, alínea c), e 89º da L.G.T.]”. Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 15/07/2009, processo n.º03160/09, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 13/02/2016; Cfr. também JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário... op. cit.* pp.179 e seguintes.

¹⁸⁷ Neste sentido já se pronunciou o *Bundesfinanzhof* na sua decisão de 17 de Outubro de 2001, afirmando que tais dados poderão ser revelados, sempre e quando, não violem os deveres de sigilo fiscal, ou seja, se a revelação desses dados colidirem com o dever de confidencialidade fiscal que impende sobre esses dados e informações, a sua revelação não poderá ser feita a contribuintes terceiros. Cfr. Sentença do *Bundesfinanzhof* de 17/10/2001, disponível em <http://lexetius.com/2001,1297>, consultado a última vez em 13/02/2016.

A utilização destes dados e informações de terceiros com a finalidade de comparar a atividade de vários contribuintes pode colocar em causa tanto a integridade da intimidade do sujeito passivo, como a confiança e igualdade, uma vez que esta atividade comparativa irá determinar a revelação de certos dados confidenciais a terceiros¹⁸⁸.

Na nossa humilde opinião e com o devido respeito, não poderá, à luz do ordenamento jurídico português - onde vigora um claro dever de confidencialidade sobre os dados e informações dos contribuintes -, haver lugar, no âmbito da aplicação de métodos de determinação da matéria coletável por métodos indiretos, à revelação a terceiros dos dados e informações dos contribuintes que permitam a identificação individual do contribuinte titular dos dados ou o conhecimento da situação pessoal ou patrimonial do contribuinte. Deste modo, caso a Administração Tributária utilize informações declaradas e confiadas pelos contribuintes - incluindo as relativas a outros impostos, bem como as relativas a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte -, deve a Administração Tributária omitir todos os elementos que permitam a identificação individual e da capacidade contributiva do sujeito passivo titular desses dados, uma vez que a revelação destes dados implicará um acesso à intimidade desse contribuinte e, por conseguinte, à sua situação patrimonial e capacidade contributiva, violando o direito fundamental à reserva da vida íntima consagrado constitucionalmente.

4. Notificações de Atos Tributários a Pessoas Diferentes do Sujeito Passivo Destinatário do Ato.

O procedimento tributário corresponde a um conjunto de atos concatenados, emanados de atores jurídico-tributários distintos e com competência legal para a sua prática, determinado a produção de efeitos jurídicos em determinado caso concreto. Tais atos, praticados no âmbito de procedimento tributário, constituem atos relativamente autónomos, organizados de modo sequencial e ordenado pela lei,

¹⁸⁸ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales... op. cit.*, p.158.

estando vocacionados à produção de determinados efeitos na esfera jurídica do sujeito passivo, sendo, deste modo, instrumentais ao ato administrativo tributário principal¹⁸⁹.

A emanção deste ato administrativo tributário constitui o culminar de um conjunto de atos legalmente pré-determinados que visam a preparação da decisão deste ato tributário principal. Porém, a emanção deste ato administrativo tributário, que visa exteriorizar a vontade da Administração Tributária, não produzirá automaticamente efeitos na esfera jurídica do sujeito passivo, tornando-se necessário levar o ato ao conhecimento do contribuinte, de modo a que este venha assim a produzir, plena e integralmente, os seus efeitos na esfera jurídica deste¹⁹⁰; não se trata de uma condição validade ou de existência do ato, mas sim de um ato que permita dar a conhecer ao sujeito passivo a decisão do ato, respeitando por isso à eficácia do ato¹⁹¹
¹⁹².

Este ato de comunicação do teor da decisão emanada pela Administração ao sujeito passivo, que configura um pressuposto de eficácia da decisão tomada no âmbito do procedimento tributário, poderá, nos termos das leis tributárias, assumir a forma de notificação ou publicação¹⁹³.

Naturalmente, e para a temática que nos ocupa, a publicitação dos atos através da publicação não se nos afigura de grande interesse, uma vez que, circunscrevendo-se a sua utilização prática a situações em os destinatários não estão individualizados, não será possível identificar o(s) sujeito(s) passivo(s) através dos dados e informações divulgados através deste meio.

Nas situações em que a publicitação dos atos administrativos tributários é efetivada através de comunicação individual dos atos aos seus interessados, a mesma deve assumir a forma de notificação ou de citação. A citação, nos termos do CPPT é o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada (cf. artigo 35.º n.º2 do CPPT), sendo como se denota desta definição legal, que as citações

¹⁸⁹ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário... op. cit.* p.83.

¹⁹⁰ *Idem*, *Ibidem*. p.103.

¹⁹¹ Cfr. artigo 77.º n.º6 da LGT e artigo 36.º do CPPT.

¹⁹² “Desde logo, se dirá que a notificação não é um elemento intrínseco do ato tributário e, portanto, não é um requisito da sua validade, mas simples condição da sua eficácia, aliás, suprável por outras formas de conhecimento (cfr.artº.67, nº.1, do C.P.A.)”. Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 25/10/2011, Processo n.º04870/11, Relator Joaquim Condesso, disponível em <http://dgsi.pt>, consultado a última vez em 13/02/2016.

¹⁹³ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário... op. cit.* p.103.

apenas serão relevantes no âmbito do processo tributário; pelo contrário, a notificação é o ato pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo (cf. artigo 35.º n.º1 do CPPT). Deste modo os atos administrativos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados, ou seja, só através da notificação tais atos serão eficazes perante o sujeito passivo (cf. artigo 36.º n.º1 do CPPT).

No âmbito do procedimento tributário, as notificações são obrigatoriamente efetuadas por carta registada com aviso de receção, designadamente, quando tenham por objeto atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em atos ou diligências, devendo a notificação pessoal ser efetivada por via postal, que pode ser recebida por terceiro que se encontre na disponibilidade de a entregar ao sujeito passivo.

Nestas situações, ou seja, quando a notificação seja recebida por um terceiro alheio à relação jurídica tributária – verificando-se a perfeição da notificação, nos termos do n.º3 do artigo 39.º do CPPT - pode encontra-se colocado em causa o direito à reserva da vida íntima, uma vez que este pode ficar a conhecer os dados e informações que digam respeito à situação patrimonial ou pessoal do contribuinte.

Com efeito, tal pode ocorrer se, por exemplo, na notificação ou instrumento material da notificação (aviso de receção ou documento de registo da notificação), constar informação sobre o destinatário, assunto da decisão e órgão emissor, de modo a que seja visível por qualquer pessoa, incluindo os terceiros que recebam as notificações no âmbito do procedimento tributário.

Deste modo, e quando tal suceda, pode colocar-se em causa a integridade do dever de confidencialidade que impende sobre as informações e dados tributários dos sujeitos passivos, uma vez que, quando a notificação seja recebida por terceiro (por pessoa que não a do sujeito a que era dirigida a notificação do ato administrativo-tributário), a visibilidade de tais dados e informações suscetíveis de identificar a

capacidade contributiva do contribuinte e/ou a sua situação patrimonial ou pessoal, ofenderá o direito à reserva da vida íntima dos cidadãos¹⁹⁴.

Deste modo, o acesso de dados e informações do sujeito passivo por terceiros que recebam as notificações dirigidas àqueles, quando os mesmos revelem a situação contributiva ou a situação patrimonial ou pessoal do contribuinte, não pode deixar de colocar em crise os fundamentos axiológicos que legitimam a proteção dos dados tributários, nomeadamente o direito à reserva da vida íntima dos contribuintes e, ainda mais importante, o princípio da segurança jurídica e da confiança que estes depositaram na Administração Tributária ao ceder os dados e informações relevantes para o apuramento da sua situação tributária.

5. Comunicação de Dados Tributários no Âmbito do Procedimento de Inspeção Tributária

A privatização do sistema de gestão fiscal trouxe uma mudança de paradigma nas atividades de gestão fiscal, de modo a que a intervenção da administração tributária ocorre em regra no desenvolver patológico das relações jurídicas tributárias, sendo o potencial privado utilizado nos atos de gestão fiscal.

No entanto, e fruto desta privatização, foi necessário reforçar a posição da administração tributária aquando da deslocação dos poderes de gestão fiscal para os privados. Este reforço da posição da Administração Tributária veio traduzir-se num conjunto de prerrogativas conferidas à administração tributária, nomeadamente, no sentido de desenvolver e diligenciar pela fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais através dos métodos inspetivos e de averiguação que estão ao seu alcance, com o fim último de aferir o normal desenvolvimento da relação jurídica tributária¹⁹⁵.

Deste modo, o legislador veio consagrar o reforço dos poderes da Administração Tributária no âmbito das suas tarefas inspetivas e de fiscalização,

¹⁹⁴ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales...* op. cit., pp.165 e seguintes.

¹⁹⁵ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, "O controlo do controlo tributário (meios reativos à inspeção tributária)", in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º67, Janeiro/Fevereiro, CEJUR, 2008, pp.5 e seguintes; HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal...* op. cit. p.361.

aprovando, através do Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro, o Regime Complementar do Procedimento De Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPIT)¹⁹⁶, prevendo neste diploma um conjunto de atos administrativos tendentes à fiscalização e controle das obrigações dos sujeitos passivos, assegurando a fiscalização, e a correção dos comportamentos tributários dos sujeitos passivos (cf. artigo 54.º da LGT)¹⁹⁷.

Estas atividades representam, assim, um instrumento de enorme preponderância a nível da gestão do sistema fiscal, uma vez que não só comportam um incremento na eficácia da ordem jurídica fiscal, como também permitem alcançar o desiderato da busca da verdade material efetiva, sempre em respeito pelos princípios enformadores de igualdade e justiça na tributação¹⁹⁸. Assim, ao permitir a arrecadação das receitas a que legalmente os contribuintes estão adstritos através do controlo do cumprimento das obrigações que sobre aqueles incidem, funciona também como um garante na sustentabilidade financeira da atividade do Estado, permitindo prevenir negativamente a falta de cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes¹⁹⁹.

Numa dimensão *subjektiva*, o n.º3 e n.º4 do artigo 2.º do RCPIT abrange “os sujeitos passivos e demais obrigados tributários cuja situação tributária se pretenda averiguar, os substitutos e responsáveis solidários ou subsidiários, as sociedades dominadas e integradas no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, os sócios das sociedades transparentes ou quaisquer outras pessoas que tenham colaborado nas infrações fiscais a investigar”, gozando “dos mesmos direitos e estão sujeitas aos mesmos deveres dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”.

¹⁹⁶ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Anotado e Comentado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

¹⁹⁷ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “O controlo do controlo tributário (meios reativos à inspeção tributária)”... *op. cit.* pp.5 e seguintes.

¹⁹⁸ Como referem JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e JOÃO DAMIÃO CALDEIRA “Este dever de atuação, que também consideramos ser uma decorrência e concretização dos princípios da justiça e da imparcialidade impõe que a Administração fiscal atue de acordo com critérios de isenção na averiguação dos factos, realizando todas as diligências que se afigurem necessárias, independentemente de os factos a averiguar serem contrários aos interesses patrimoniais cuja defesa compete à administração tributária. Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Anotado e Comentado*... *op. cit.* p.46; HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal*... *op. cit.* p.364; MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012-2014*, 2011, pp.13 e seguintes.

¹⁹⁹ Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *A privatização do Sistema de Gestão Fiscal*... *op. cit.* p.364.

Constituindo um procedimento que visa a descoberta da verdade material efetiva através da fiscalização e da consulta dos dados relevantes para efeitos fiscais, os agentes e funcionários da Administração Tributária irão, no seu âmbito, ter acesso tanto a dados tributários dos sujeitos passivos, como de terceiros que com estes tenham relação, pelo que estarão sob a alçada da inspeção tanto os sujeitos passivos indiretos como terceiros alheios a esta relação jurídica tributária. Tal procedimento inspetivo pressupõe, na sua génese, o acesso aos dados pelos agentes e funcionários do órgão inspetivo da Administração tributária, bem como o acesso pelo contribuinte de dados e informações de terceiros relacionados com o sujeito inspecionado, informações essas que tenham relevância para efeitos do procedimento de inspeção tributária²⁰⁰. Importa, no entanto, esclarecer que, neste segundo caso, quando a Administração tributária - ou o órgão inspetivo -, carecer de comunicar dados e informações que sejam relevantes para o procedimento de inspeção do sujeito passivo, deverá expurgar os mesmos dos elementos que, não sendo relevantes para o procedimento tributário, evidenciem a situação patrimonial ou pessoal desse terceiro, de modo a não ser possível a identificação do contribuinte nem da sua capacidade contributiva²⁰¹.

Por sua vez, o acesso aos dados tributários pelos agentes e funcionários que estejam envolvidos no âmbito do procedimento de inspeção tributária não será, em regra, juridicamente problemático, pois tanto o artigo 64.º da LGT - como norma abstrata e geral no domínio tributário -, como o artigo 22.º do RCPIT - num domínio mais restrito -, reforçam a tutela dos dados tributários. Com efeito, este dever de confidencialidade consagrado no artigo 22.º do RCPIT, visa a tutela dos dados tributários dos sujeitos passivos, proibindo aos agentes e funcionários da Administração tributária a divulgação destes dados (obtidos no procedimento inspetivo) a terceiros.

Por último, o cumprimento deste dever jurídico é ainda garantido através da penalização da violação deste dever de sigilo, incorrendo o agente na prática de uma contraordenação tributária prevista no artigo 91.º do RGIT, ou na prática do crime previsto no artigo 115.º do RGIT, sem prejuízo das sanções disciplinares que

²⁰⁰ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales...* op. cit., pp.163 e seguintes.

²⁰¹ *Idem, Ibidem,*

impendirão sobre os agentes e funcionários que violarem os deveres de confidencialidade fiscal

PARTE II

O SIGILO FISCAL COMO MEIO INSTRUMENTAL DA PROTEÇÃO DOS DADOS PESSOAIS

DIVISÃO I

A FIGURA DO SIGILO FISCAL

1. Introdução

Num sistema de gestão fiscal de natureza subsidiária, deve ser afastada a conceção de que a administração tributária exerce uma atividade de mera aplicação das normas fiscais, e cuja principal atividade na relação material se esgota na “liquidação-cobrança” dos impostos entre o sujeito ativo e o sujeito sobre o qual se preencha o substrato factológico tido como relevante para efeitos das normas tributárias. A conceção hodierna de relação jurídica tributária, é perspectivada do ponto de vista *objetivo*, isto é, no domínio dos vínculos *intersubjetivos* constituídos, como uma relação *objetivamente* complexa, encontrando-se os obrigados tributários (leia-se, os sujeitos diretos e indiretos do lado passivo da relação *intersubjetiva*), sujeitos não só à obrigação de entrega pecuniária ao Estado, mas também aos deveres de colaboração com os órgãos da Administração Tributária, pelos quais deve proceder à entrega de dados e informações que sejam relevantes para efeitos tributários, praticando, inclusivamente, tarefas que outrora lhe eram cometidas. É neste campo que deverão ser transmitidos dados e informações que sejam relevantes para efeitos tributários, na medida em que se configuram como meios necessários para a prossecução das atividades prosseguidas pela administração tributária²⁰².

²⁰² “Los obligados tributarios tienen que darse cuenta de que se ha producido una ampliación de lo que ha de entenderse por contribución al sostenimiento del gasto público; por tal no sólo se concibe la entrega de la prestación pecuniaria, sino también la colaboración directa del administrado-contribuyente con los órganos de la Administración proporcionando datos e informes con relevancia tributaria e incluso llevando a cabo actividades otrora atribuidas en exclusiva a aquéllos”. Cfr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, ISAAC MERINO JARA,

Deste modo, a privatização do sistema de gestão fiscal instituiu garantias que têm como desiderato garantir a concretização efetiva da atividade prosseguida pela Administração Tributária, nomeadamente na busca da verdade material efetiva²⁰³.

2. Breve Referência Histórica sobre o Sigilo Fiscal

O dever de sigilo fiscal encontrava-se consagrado na alínea d) do artigo 17.º, do já revogado Código de Processo Tributário (CPT), como o dever de “confidencialidade dos dados relativos à situação tributária dos contribuintes”, enquadrando-se como um dos princípios enformadores na atividade administrativa-fiscal.

De igual modo, o RJIFNA, no seu artigo 27.º, tutelava o bem jurídico da proteção dos dados fiscais que tivessem correlacionados à vida íntima dos contribuintes, prescrevendo que o dever geral de sigilo sobre a situação tributária dos contribuintes era inviolável, sancionando a sua violação, sem justa causa e sem consentimento do titular dos dados, através da punição - nos termos da lei - de quem dolosamente revelasse ou se aproveitasse de informação sujeita a segredo fiscal de que tivesse conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas.

Hodiernamente, a tutela da vida reservada e privada dos contribuintes sofreu apenas os incrementos decorrentes da atualização das normas fiscais²⁰⁴, mantendo o legislador a instrumentalização do dever de confidencialidade como meio de proteção das informações fiscais dos contribuintes. Neste sentido o legislador consagrou a figura do sigilo fiscal, prescrevendo o atual artigo 64.º da LGT que “Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos

“El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, in *Anuario de la Facultad de Derecho*, 1988, pp. 149 e seguintes.

²⁰³ Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal... op. cit.* pp.170 e seguintes

²⁰⁴ Podemos por exemplo sublinhar o previsto no CIRC, nomeadamente no n.º1 do artigo 136.º prescrevendo que “O serviço fiscal competente deve organizar em relação a cada sujeito passivo um processo, com caráter sigiloso, em que se incorporem as declarações e outros elementos que se relacionem com o mesmo”.

de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado”.

Na mesma senda dogmática e substantiva o legislador, à semelhança do que havia feito no RJIFNA, consagrou no atual RGIT a tutela do bem jurídico da proteção da reserva da vida íntima em matéria tributária, prescrevendo no artigo 91.º do RGIT, que o funcionário ou agente da administração tributária que sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a segurança social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas é punido com prisão até um ano ou multa até 240 dias, acrescentando o artigo 115.º do mesmo diploma que “a revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respetivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência, é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 1500”.

Como decorre do atual artigo 64.º da LGT, o legislador procurou assim abordar a proteção da informação arrecadada, tanto do ponto de vista *objetivo* - relativo à proteção dos dados obtidos e necessários à prossecução das atividades levadas a cabo pela Administração Tributária - como do ponto de vista *subjetivo*²⁰⁵ - relativo à proteção dos sujeitos e da informação pessoal que diga respeito a determinada classe de sujeitos, protegendo-se assim as informações pessoais que digam respeito a esta classe de sujeitos.

3. O Dever de Sigilo Fiscal

3.1. Noção de Sigilo Fiscal ou Dever de Confidencialidade Fiscal

O sigilo fiscal, como veremos nos capítulos subsequentes, constitui um meio instrumental que permite do *ponto de vista objetivo*, a proteção da informação recolhida e necessária pela Administração Tributária na prossecução da busca da

²⁰⁵ Cfr. ABÍLIO MORGADO, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal* - n.º 414, Julho / Dezembro - 2004, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos, Almedina, 2004, pp.10 e seguintes.

verdade material, e do *ponto de vista subjetivo* permite a proteção de um grupo ou categoria de pessoas sobre quem faz impender um dever de preservar informações²⁰⁶.

Uma das questões que merecem reparo na implementação deste dever de confidencialidade fiscal, prende-se com a amplitude desta perspetiva subjetiva, designadamente, a de saber se este direito à confidencialidade dos dados tributários é reconhecido a todos os sujeitos de direito, isto é, se se alarga tanto às pessoas singulares como às pessoas coletivas, ou se, pelo contrário, apenas abrange as pessoas singulares. Segundo PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA e CARDOSO DA COSTA, é “de admitir que o princípio da confidencialidade fiscal possa abarcar dados fiscais expressivos da situação tributária de pessoas coletivas. Com efeito, o artigo 17.º, alínea d), do Código de Processo Tributário [atual artigo 64.º da LGT], não distingue entre pessoas singulares e pessoas coletivas e não se vislumbra razões para não se estender a proteção do sigilo fiscal aos entes coletivos, que não são senão criações artificiais do Direito, naturalmente integradas por indivíduos. E não parece que deva necessariamente circunscrever-se tal proteção apenas aos dados fiscais referentes a pessoas coletivas quando indicadores de aspetos pessoais relativos a pessoas singulares, tal como poderia pensar-se decorrer do recurso ao conceito de dados pessoais constante da alínea a) do artigo 2.º da Lei n.º 10/91”²⁰⁷. Também o Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, no seu Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, veio afirmar que “dados relativos à situação tributária dos contribuintes, constante da alínea d) do artigo 17.º do Código de Processo Tributário, abrange, na sua previsão, quaisquer informações, quaisquer elementos informatizados ou não que reflitam de alguma forma a situação patrimonial dos sujeitos passivos da obrigação de imposto, sejam pessoas singulares, ou pessoas coletivas, comerciantes e não comerciantes”²⁰⁸. Também o Supremo Tribunal Administrativo teve ocasião de se pronunciar sobre este aspeto, afirmando que “A consagração da regra do sigilo fiscal, constante do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, corresponde, precisamente, à extensão

²⁰⁶ Cfr. ABÍLIO MORGADO, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal* - n.º 414, Julho / Dezembro - 2004, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos, Almedina, 2004, pp.10 e seguintes.

²⁰⁷ Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direcção- Geral das contribuições, 1992, pp.19 e seguintes

²⁰⁸ Cfr. Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 06/01/2016.

e reconhecimento do direito à privacidade no âmbito da atividade tributária, *estando por ele abrangidos os dados de natureza pessoal dos contribuintes (pessoa singular ou coletiva) e os dados expressivos da sua situação tributária*”²⁰⁹

Sem prejuízo das críticas que se nos possam apontar, parece-nos que este dever de sigilo, tal como se encontra plasmado no artigo 64.º da LGT, não pode deixar de fazer referência a todos os sujeitos de direito relativamente aos quais exista um vínculo *intersubjetivo* com a administração tributária, uma vez que, ao estarem também as pessoas coletivas adstritas ao cumprimento de obrigações tributárias, não poderia aqui o legislador omitir a proteção dos dados destas pessoas de direito, isto é, da informação cedida à administração tributária, uma vez que a reserva destes dados se afigura fundamental para o normal funcionamento da atividade e do objeto destas entidades de direito.

Já num *plano objetivo*, este dever de sigilo fiscal surge como meio instrumental que consagra a reserva e a confidencialidade de toda a informação recolhida e obtida pela administração tributária, impedindo que a mesma possa ser utilizada por terceiro (leia-se, por um estranho à relação jurídica) ou para fins diferentes dos exclusivamente tributários, sendo esta finalidade para a qual o legislador legitimou a recolha dos dados pessoais e que fundamentou a permissão legal para a recolha e para o tratamento desses dados pessoais.

A doutrina não tem poupado esforços na delimitação deste dever de confidencialidade, procurando delimitar em termos técnicos e jurídicos o que deve ser entendido por “dever de confidencialidade fiscal”. Para SALDANHA SANCHES o dever de sigilo fiscal pode ser definido “como a proibição que incide sobre os membros da Administração fiscal de darem conhecimento a terceiros da situação fiscal (e por isso patrimonial) dos sujeitos passivos”²¹⁰. Na doutrina espanhola, mas na mesma senda doutrinal, afirma JOSÉ CALDERÓN CARRERO²¹¹ que o dever de sigilo

²⁰⁹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2011, processo n.º0838/11, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 26/02/2016.

²¹⁰ Cfr. JOSÉ SALDANHA SANCHES, “Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspetiva Funcional”, in *Revista Fiscalidade* n.º 21, Instituto Superior de Gestão, Janeiro – Março de 2005, Lisboa, p.34.

²¹¹ “El secreto tributario entraña dos consecuencias jurídicas; por un lado, supone la consagración de la reserva o confidencialidad de toda información obtenida por la administración tributaria, de forma que no puede ser revelada a terceros; por otro lado, el secreto impide que la información en poder de la administración tributaria pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios”. Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, p.171,

que impende sobre os agentes e funcionários da Administração Tributária, implica duas consequências jurídicas: em primeiro lugar supõe a consagração da proteção dos dados pessoais que estejam na posse da Administração Tributária, não podendo assim ser revelada a terceiro, salvo os casos previstos na lei; em segundo lugar implica que os dados e informações que estão na posse da Administração Tributária, não devem ser tratados nem utilizados, para fins diferentes para aqueles que foram recolhidos, como são aqui as finalidades exclusivamente tributárias e necessárias à gestão do sistema fiscal.

Com base nas duntas considerações, podemos dizer que o sigilo fiscal constituiu uma expressão jurídico-fiscal que permite designar o regime de proteção e de reserva sobre a informação obtida pela Administração Tributária, impedindo a sua revelação a terceiros e à utilização desconforme com as finalidades para que foram recolhidos, configurando-se assim como um meio de reserva, na medida em que a informação obtida não pode ser transmitida a terceiros nem utilizada para fins distintos dos inicialmente previstos. Por outro lado o dever de sigilo integra ainda um regime de exceção ao princípio de arquivo aberto que impera atualmente nos Estados democráticos²¹².

Este dever de sigilo, que impende sobre os agentes e funcionário da Administração Tributária, é fundamental em determinados órgãos e serviços – como são os de finanças – nos quais os seus agentes e funcionários tenham, no exercício das suas funções, acesso a dados que importem à esfera mais íntima dos contribuintes, requerendo-se ao ordenamento jurídico a instituição de deveres que permitam a inviolabilidade dos segredos conhecidos através do exercício das referidas funções.

Deste modo, e considerando o exposto, a instituição de meios instrumentais na proteção dos dados dos contribuintes – como o é, por exemplo, o sigilo fiscal – é indispensável na proteção do direito à reserva da vida íntima dos contribuintes, até mesmo de modo a acautelar questões de (des)confiança dos contribuintes nos órgãos

disponível em <http://ruc.udc.es/bitstream/2183/11858/2/9788497454476.pdf>, e consultado a última vez em 03/01/2016.

²¹² Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, p.20.

administrativos aquando da cedência de factos e dados de cariz íntimo que sejam necessários para a prossecução de superiores interesses públicos e coletivos²¹³.

Pelo exposto, é de vislumbrar que o dever de sigilo fiscal configura-se como o dever jurídico – e também ético – que impende sobre os agentes e funcionários da Administração Tributária, determinando a inviolabilidade dos dados e informações conhecidos em virtude do exercício das suas funções, tendo como desiderato a tutela dos dados pessoais e patrimoniais dos contribuintes que possam identificar de modo individual estes contribuintes, e desde que não sejam cognoscíveis através de outros órgãos públicos, nem estejam sujeitos a determinadas regras de publicidade por razões de interesse superior.

A violação deste dever, como veremos aquando do estudo dos meios de reacção pelo ordenamento jurídico, acarreta a cominação de sanções tanto a nível administrativo como a nível penal, prevenindo-se, assim, através da ameaça disciplinar e penal, o cumprimento deste dever jurídico por parte dos agentes e funcionários da Administração Tributária, bem como, através da proibição de divulgação de informações relativas quando esteja em causa a situação patrimonial e pessoal dos contribuintes, a protecção do bem jurídico “vida privada dos contribuintes” e da confiança depositada pelos contribuintes na Administração Tributária quando cederam os dados e informações para a Administração Tributária.

3.2. Dever de Sigilo ou de Segredo Tributário? O caso do ordenamento Jurídico Português

O dever de confidencialidade fiscal constituiu, como *supra* referimos, um *meio instrumental* que tem como desiderato a tutela da informação recolhida e necessária

²¹³ Cfr. Parecer n.º20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 07/01/2016. Em sentido semelhante afirma e relativamente ao sigilo em matéria fiscal, afirmar Jean-Pierre Chevalie que “*la garantie de ce secret assure, en effet, un droit à la discrétion. Elle revêt, en pratique, une double signification puisque le secret fiscal est à la fois un secret imposé au fisc mais aussi un secret opposé au fisc*”. Cfr. JEAN-PIERRE CHEVALIER. *Confidentialité et droit fiscal*, In *Revue internationale de droit comparé*. Vol. 50 N°2, Avril-juin 1998. Etude de droit contemporain [Contributions françaises au 15ème Congrès international de droit comparé (Bristol, 26 juillet-1er août 1988)] p.612, disponível em http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc_0035-3337_1998_num_50_2_1180, e consultado a última vez em 20/04/2015.

pela Administração Tributária na prossecução das suas finalidades principais, nomeadamente a finalidade de arrecadação de receitas tributárias, de modo a financiar o Estado nas suas tarefas de prossecução do interesse público²¹⁴, impedindo o acesso a terceiros à luz do direito fundamental de acesso aos dados administrativos.

No entanto a doutrina administrativista, principalmente num plano de direito comparado, distinguiu deste cedo *segredo* de *sigilo*, contrariamente ao que ocorreu por exemplo na doutrina e jurisprudência portuguesa, que nunca diferenciou ambos os termos²¹⁵. No caso do ordenamento jurídico português, e pela análise dos preceitos que regem a matéria, podemos inferir que o legislador, ainda que indireta ou inconscientemente, distinguiu ambos os conceitos, uma vez que veio prever que os agentes da administração tributária, bem como de diversas outras atividades profissionais, estão sujeitos a deveres de confidencialidade, nomeadamente, a “*dever de sigilo*”; já no âmbito do direito processual penal, vemos que o legislador consagrou, com vista a preservar a confidencialidade de determinados processos, o chamado “*segredo de justiça*”, estipulando que durante a fase de inquérito pode ser decretado o segredo de justiça quando o juiz de instrução entenda que a publicidade prejudica os direitos daqueles sujeitos ou participantes processuais (cf. artigo 86.º do CPP).

Da análise dos referidos preceitos retiramos a conclusão de que o próprio legislador ordinário diferenciou os dois conceitos com base na atribuição da titularidade do dever, respetivamente, aos sujeitos ou ao processo

Assim e sem prejuízo das críticas que se nos possam apontar, é nosso entendimento que o segredo tributário tem carácter *objetivo* ou *real*, uma vez que se encontra ligado à proteção de interesses concretos, sejam públicos ou privados²¹⁶, visando a proteção de determinado procedimento ou informação, e tem também carácter *subjetivo* ou *pessoal*, uma vez que impende sobre os sujeitos que no âmbito dos cargos que exerçam, tenham obtido informação cuja divulgação possa conflitar com

²¹⁴ Cfr. ABÍLIO MORGADO, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal* - n.º 414, Julho/ Dezembro - 2004, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos, Almedina, 2004, pp.10 e seguintes.

²¹⁵ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, p.21.

²¹⁶ Cfr. JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales...* op. cit. p.72.

direito ou interesse legalmente protegido, abarcando assim todos os documentos e informações que o agente tenha conhecimento no âmbito das suas funções²¹⁷.

Partindo deste pressuposto, vislumbra-se que o nosso ordenamento jurídico-tributário, não diferenciou expressamente *segredo* de *sigilo*, desaparecendo do ordenamento a aplicação diferenciada dos dois conceitos, sendo que o dever sigilo englobará o dever de segredo, configurando-se este mais amplo, na medida em que qualquer dado pessoal ou informação que esteja na posse da Administração Tributária, não poderá ser cedido nem revelado a terceiros, nem poderá como vimos *supra*, ser utilizado para finalidades distintas das finalidades tributárias para que foram recolhidas²¹⁸.

Atento ao exposto, e numa tentativa de distinção entre estas duas categorizações parece resultar que a posição adotada pelo legislador ordinário no domínio do direito tributário, foi a de consagrar um dever de confidencialidade mais amplo que o reconhecido pela doutrina, uma vez que, num domínio *objetivo* os dados e informações que digam respeito à situação patrimonial ou pessoal dos contribuintes, estarão sujeitos ao dever de confidencialidade, enquanto num domínio *subjetivo* não podem os agentes e funcionários da administração revelar a terceiros estes dados pessoais em matéria tributária, encontrando-se esta classe de profissionais adstritos a este dever.

4. Fundamentos Constitucionais do Dever de Confidencialidade Fiscal

O dever de confidencialidade fiscal como temos vindo a vislumbrar no âmbito do presente estudo, encontra um vasto conjunto de fundamentos que instituíram a sua génese pelo legislador ordinário, procurando com a instituição desta figura jurídica a

²¹⁷ “La doctrina administrativista ha distinguido el deber de sigilo del secreto; el primero tiene carácter subjetivo o personal al ser connatural al sujeto que detenta la información, independientemente del contenido de la misma, puesto que el deber alcanza, en principio, a todas las informaciones, documentadas o no, que conozca el agente público en ejercicio de sus funciones; el secreto, por su parte, tiene carácter objetivo o real, al estar ligado a la protección de intereses concretos ya sean públicos o privados”. Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, p.21.

²¹⁸ Cfr. JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales...* op. cit. p.72.

proteção de um conjunto de direitos e interesses legalmente consagrados. Apesar de indubitavelmente - e sem prejuízo de se assumir como um dos pilares fundamentais -, o direito fundamental de reserva da vida privada e íntima se assumir como fundamento exteriorizador na instituição deste dever de sigilo, a doutrina tem vindo a ponderar variadas teses que apontam no sentido de outros direitos fundamentais se assumirem, também, como fundamento deste dever de confidencialidade fiscal. É nesta medida que para uma parte da doutrina o princípio da segurança jurídica se assume também como fundamento do dever de confidencialidade fiscal, na medida em que os dados pessoais cedidos à administração tributária devem ser tratados em conformidade com os ditâmes da boa-fé nas suas atuações.

Também o direito de acesso aos dados administrativos surge aqui como fundamento axiológico na instituição do dever de sigilo fiscal, uma vez que o acesso aos dados presentes nas repartições públicas pode encontrar-se como fundamento que motiva a limitação no seu acesso. Assim, o dever de sigilo fiscal configura-se como limite no acesso a estes dados pessoais presentes na Administração Tributária, sendo um meio instrumental que permite compatibilizar a coexistência dos direitos fundamentais de acesso aos dados administrativos e de reserva da vida íntima.

Deste modo será relevante estudar cada uma destas correntes doutrinárias que se assume de enorme interesse na fundamentação axiológica deste dever jurídico.

4.1. Princípio da Segurança Jurídica

O homem, na velha máxima aristotélica, como ser racional e social, carece de relacionar-se socialmente com os demais seres humanos, encontrando-se nesta necessidade o fundamento da ordem jurídica e das normas jurídicas como meio de regular a vida em sociedade, a fim de manter a ordem social. No entanto, e no que diz respeito às normas jurídicas vigentes numa ordem jurídica, o homem necessita de segurança com o fim de planificar e conduzir os seus atos e comportamentos, configurando-se aqui o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança como um elemento essencial na ordem jurídica atual, uma vez que permite aos

cidadãos confiar nos seus atos e na produção dos efeitos jurídicos que as normas jurídicas vigentes no momento permitiam produzir²¹⁹.

O princípio do Estado de Direito configura-se no ordenamento jurídico hodierno, como um dos modelo social que propicia a efetividade das suas normas jurídicas e a salvaguarda dos direitos dos cidadãos como destinatários destas normas jurídicas²²⁰, constituindo o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, como um princípio enformador chamado a integrar o princípio do Estado de Direito²²¹. Com o advento do Estado de Direito democrático, o princípio da segurança jurídica traduz o seu modelo social numa síntese axiológica e numa “pluralidade de princípios que revelam uma integral subordinação do poder à juricidade”²²², oferecendo “um quadro rigoroso, no qual se manifestam em simultâneo, certeza, compreensibilidade, razoabilidade, determinabilidade, estabilidade e previsibilidade”²²³.

Do ponto de vista *objetivo*, a segurança jurídica e a proteção da confiança correspondem a um conjunto de requisitos que as normas jurídicas devem respeitar, nomeadamente: a *certeza*, que se funda no conhecimento e na estabilidade das normas aplicáveis, da sua vigência e dos efeitos que elas mesmo produzem; a *compreensibilidade* das normas jurídicas, devendo estas ser claras nas expressões e na suscetibilidade de compreensão dos seus destinatários médios; a *razoabilidade* das mesmas, na medida em que estas devem ser razoáveis em toda a ordem jurídica, sendo coerentes na vigência interna das normas; a *determinabilidade*, devendo estas ser precisas e suficientemente densas de modo a que permitirem identificar o seu conteúdo normativo²²⁴; a *estabilidade*, devendo estas ser suficientemente estáveis, ou

²¹⁹ Cfr. J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição... op. cit.* pp.257 e seguintes.

²²⁰ Cfr. JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional, Direitos Fundamentais Tomo IV*, 5ª Edição, Coimbra Editora, 2012, pp.310 e seguintes; PAULO OTERO, *Direito Constitucional Português – Vol.I, Identidade Constitucional*, Almedina, 2010, pp.51 e seguintes.

²²¹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13/11/2007, processo n.º 0164A/04, Relator São Pedro, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 27/04/2016.

²²² Cfr. PAULO OTERO, *Direito Constitucional Português – Vol.I... op.cit.* pp.85 e seguintes.

²²³ Cfr. JORGE BACELAR GOUVEIA, *Manual de Direito Constitucional, Volume II*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 821 e seguintes.

²²⁴ Para GOMES CANOTILHO “o princípio da determinabilidade das leis, reconduz-se, sob o ponto de vista intrínseco, a duas ideias fundamentais. A primeira é a da *exigência de clareza das normas* legais, pois de uma lei obscura ou contraditória pode não ser possível, através da interpretação, obter um sentido inequívoco capaz de alicerçar uma solução jurídica para o problema concreto. A segunda aponta para a *exigência da densidade suficiente* na regulamentação legal, pois um ato legislativo (ou um ato normativo em geral) que não contém uma disciplina suficientemente concreta (=densa, determinada) não oferece uma *medida* jurídica capaz de: (1) alicerçar *posições* juridicamente protegidas dos cidadãos; (2) constituir uma *norma de atuação* para a administração; (3)

seja, ter um período temporal mínimo de permanência, isto é, de vigência, que garanta que os atos praticados pelos sujeitos tenham os efeitos jurídicos esperados por estes no momento da prática dos mesmos; a *previsibilidade*, na medida em que permite a previsão dos efeitos jurídicos decorrentes dos atos jurídicos praticados pelos sujeitos²²⁵.

Já num panorama *subjetivo*, a segurança jurídica e a proteção da confiança conduz-se à tutela da confiança que os cidadãos colocam nos atos do poder político e que digam respeito à sua esfera jurídica, ficando o poder Estadual e a atividade da Administração Pública em geral, vinculados ao dever de boa-fé nas suas atuações²²⁶.

Atento os condicionalismos expostos, o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança constitui aqui - como sustenta a doutrina alemã, já o tem sustentado -, uma das gêneses do dever de confidencialidade fiscal, resultando patente a ideia que o princípio do Estado de Direito configura-se como a adstrição do poder Estadual à juridicidade, na medida em que aos cidadãos é atribuído o direito de prever os limites até onde o Estado pode atuar no âmbito das suas tarefas e atuações. Deste modo, o dever de confidencialidade surge como consequência do direito de controlo que os cidadãos têm relativamente ao acesso aos dados que cedem à Administração Tributária, limitando esta na sua utilização, sendo, nomeadamente, proibida a utilização e o tratamento discricionários dos mesmos, e encontrando-se o seu tratamento balizado pelos limites legais impostos pela ordem jurídica²²⁷.

Segundo JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, o fundamento que está na génese deste dever de sigilo encontra-se, numa primeira abordagem, na proteção dos interesses do sujeito passivo sobre o qual se projeta a transcendência dos gastos públicos, que, através do mesmo (ou seja, do sigilo fiscal), recebe em contrapartida a segurança das

possibilitar, como *norma de controlo*, a fiscalização da legalidade e a defesa dos direitos e interesses dos cidadãos”. Cfr. J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição... op. cit.* p.258, (Itálico no original); Ver também o Acórdão n.º285/92, de 17 de Agosto, do Tribunal Constitucional, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19920285.html>, consultado a última vez em 7/12/2015.

²²⁵ Para GOMES CANOTILHO “a segurança e a proteção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos atos do poder; (2) de forma quem em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios atos”. Cfr. J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição... op. cit.* p.257.

²²⁶ Cfr. JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional, Direitos Fundamentais Tomo IV... op. cit.* pp.312 e seguintes.

²²⁷ Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netbiblo, 2009, pp.28 e seguintes.

informações (sobre si) que facultou, na medida em que apenas serão utilizados para as finalidades que foram recolhidas

Enquanto produto do advento do Estado de Direito, também o dever de confidencialidade é sofre influência do princípio da confiança e da segurança jurídica, na medida em que também as atuações da Administração Tributária no âmbito do acesso e tratamento dos dados pessoais se encontram limitadas e balizadas pela lei, proibindo-se assim que os atos praticados pela Administração coloquem em causa a esfera jurídica dos contribuintes.

Deste modo, a proteção que deriva do direito à confidencialidade fiscal é assim uma consequência do direito que o contribuinte goza em relação aos dados pessoais cedidos, na medida em que a informação que está na posse da Administração Tributária não pode ser tratada de forma discricionária, tutelando-se, assim, as expectativas jurídicas criadas pelos contribuintes no momento em que os cederam, lesando-se assim a confiança neste tratamento dos dados pessoais fora destes casos em que o tratamento é feito em desconformidade com a finalidade para que foram recolhidos²²⁸.

4.2. Direito à Reserva da Vida Íntima dos Contribuintes

Quando falamos no direito à reserva da vida íntima dos contribuintes, estamos a direccionar o nosso estudo no direito atribuídos aos sujeitos que impede a devassa da vida privada e íntima, relativamente a factos e informações que digam respeito à esfera mais reservada e íntima deste, e que não deve ser extraída para o domínio público, exceto nos casos excecionalmente previstos.

²²⁸ “[O] sigilo fiscal implica para os funcionários da Administração Fiscal a obrigação de guardar sigilo relativamente ao ‘rendimento’ ou à ‘situação tributária dos contribuintes’ (vg. os seus bens, as receitas, as despesas, as deduções e despesas), na consideração de que esta informação tem carácter reservado desde que a sua difusão evidencie a situação patrimonial ou contributiva do titular dos dados, *assim se pretendendo salvaguardar a confiança depositada pelo contribuinte na Administração Fiscal* e, ao mesmo tempo, tutelar a intimidade da vida privada”. Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2011, Processo 0838/11, Relator Dulce Manuel da Conceição Neto, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 27/02/2016 (aspas no original e italico nosso).

No entanto, e embora não possamos, por motivos de economia e de respeito pelos objetivos que nos guiam no presente estudo, entrar numa análise aprofundada da discussão doutrinal e jurisprudencial sobre o sentido exato do conceito de *privacidade*, não podemos deixar de referir que os conceitos de “privacidade”, “intimidade” ou “reserva da vida íntima”, são conceitos terminológicos indiferenciados, sendo notória a proximidade terminológica entre os mesmos.

Como anteriormente referido, um dos principais fundamentos do sigilo fiscal prende-se com a proteção da reserva da vida privada dos contribuintes, funcionando como *meio instrumental* na proteção dos dados pessoais que, ao serem relevantes para efeitos tributários, devam ser cedidos à Administração Tributária para prossecução dos seus objetivos, nomeadamente como a arrecadação das receitas provindas do pagamento dos impostos em respeito pela verdade material efetiva. Porém e como *supra* referimos, nem todos os dados tributários dos contribuintes podem gozar da proteção atribuída por este dever de confidencialidade. Neste sentido, é importante trazer à colação o estudo do direito fundamental do direito à privacidade e à reserva da vida íntima, procurando, através deste, delimitar os limites que o sigilo deve abranger de modo a reforçar as relações de confiança entre administração tributária e contribuinte.

O direito fundamental de reserva da vida íntima, encontra-se consagrado, para a comunidade jurídica, na Constituição da República Portuguesa de 1976, estatuinto a tutela dos direitos de personalidade dos sujeitos, *máxime*, o direito à intimidade e à privacidade dos sujeitos. Estes direitos de personalidade, apesar do seu estudo advir em grande parte da doutrina civilística²²⁹, não podem ser considerados como “propriedade” única e exclusiva das relações de natureza privada, pois, apesar de ter sido a doutrina privatista a aprofundar o seu estudo, estes, encontrando-se consagrados na Lei Fundamental como principal monumento legislativo, constituindo assim categoria do direito geral. Deste modo serão inteiramente aplicáveis nas várias relações dos sujeitos, como são as de direito público (e, por conseguinte, de direito tributário e fiscal).

²²⁹ Cfr. CARLOS MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2005, pp.212 e seguintes; RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra Editora, 1995; LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Direito Geral do Direito Civil, Vol. I, Introdução e Pressupostos da Relação Jurídica*, 4ª Edição, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2007, pp.193 e seguintes.

Neste sentido, é importante delimitar o objeto deste direito fundamental, nomeadamente a sua delimitação real, a fim de determinar a fundamentação axiológica do dever de confidencialidade fiscal.

Para CARLOS MOTA PINTO²³⁰, no direito à intimidade e à reserva da vida íntima estará em causa o “direito à reserva sobre a intimidade da vida privada, direito de resguardo, como é designado pela doutrina italiana, ou direito a uma esfera de segredo, para a teoria germânica, corresponde ao reconhecimento de uma merecida tutela quanto à natural aspiração da pessoa a uma esfera íntima de vida, ao direito de estar só (*right to be let alone*), na terminologia inglesa”.

Já para autores como RUI MEDEIROS e JORGE MIRANDA²³¹, “estes direitos encontram-se hoje expressamente consagrados no artigo 26.º da CRP e são intimamente interligados, constituindo a reserva da intimidade da vida privada uma dimensão do direito, mais amplo, referente ao desenvolvimento da personalidade. Mas, não obstante se qualificar como um direito especial de personalidade, o direito à reserva da intimidade da vida privada não se esgota nele, pois está consagrado constitucionalmente como um direito autónomo. E neste ponto, não se confunde com o direito à *privacy* anglo-saxónica, que tem assumido contornos mais amplos, surgindo como expressão paradigmática de todos os direitos pessoais”.

Para CAPELO DE SOUSA²³², a tutela do direito à reserva da vida íntima “abrange não só o respeito da intimidade da vida privada, [mas] em particular a intimidade da vida pessoal, familiar, doméstica, sentimental e sexual e inclusivamente os respetivos acontecimentos e trajetórias, mas ainda o respeito de outras camadas intermédias e periféricas da vida privada, como as reservas do domicílio e de lugares adjacentes, da correspondência e de outros meios de comunicação privada, dos dados pessoais informatizáveis, dos lazeres, dos rendimentos patrimoniais e de demais elementos privados da atividade profissional e económica, bem como também *last but not the least*, a própria reserva sobre a individualidade privada do homem no seu ser para si mesmo, v.g sobre o seu direito a estar só e sobre os caracteres de acesso privado do seu corpo, da sua saúde, da sua sensibilidade e da sua estrutura intelectual e

²³⁰ Cfr. CARLOS MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2005, p.209.

²³¹ Cfr. JORGE MIRANDA, RUI MEDEIROS, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Tomo I*, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, pp. 619 e seguintes

²³² Cfr. RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra Editora, 1995, pp.318 e seguintes,

volitiva”. Neste senda dogmática, MANUEL COSTA ANDRADE²³³ afirma que o direito à reserva da vida íntima implica “a proteção de uma área privada de reserva significa o reconhecimento do domínio do indivíduo sobre a sua esfera privada ou, noutros termos, a autodeterminação da pessoa sobre a sua esfera privada ou ainda a defesa contra a intromissão da sociedade ou do Estado na esfera privada”.

Também o Tribunal Constitucional se pronunciou sobre esta matéria, na medida em que para este douto tribunal, constitui “o direito de cada um a ver protegido o espaço interior ou familiar da pessoa ou do seu lar contra intromissões alheias, i. e., como um direito a uma esfera privada onde ninguém pode penetrar sem autorização do respetivo titular”, sendo que, do ponto de vista objetivo “o direito à reserva sobre a intimidade da vida privada inclui, como diferentes manifestações, o *direito à solidão*, o *direito ao anonimato* e o *direito à autodeterminação informativa*; que a fórmula ‘reserva de intimidade da vida privada’ não pode ser interpretada restritivamente, de modo a circunscrever a proteção constitucional à vida *íntima*, pois que tal implicaria deixar de cobrir todas as outras esferas da vida que devem igualmente ser resguardadas do público, como condição de salvaguarda da integridade e dignidade das pessoas; e que o facto de se recusar a equivalência entre “privacidade” e “intimidade” não impede que se não estabeleçam graduações entre diferentes esferas da vida privada, consoante a sua maior ou menor ligação aos atributos constitutivos da personalidade”²³⁴.

Tendo, deste modo, em conta todos estes contributos dados pela doutrina e pela jurisprudência, vislumbra-se possível afirmar que, o bem jurídico tutelado na proteção da vida privada e na reserva da vida íntima, é na nossa humilde opinião, a proteção que a comunidade jurídica goza em relação às suas vivências mais íntimas, podendo ir desde o conjunto de informações mais pessoais até às respeitantes à vida profissional, uma vez que as informações e os acontecimentos que pretendam reservar para si, e que digam respeito à sua esfera mais resguardada, não devem ser subtraídos da sua esfera mais íntima se o seu titular não o desejar. Assim, estarão em causa, aqueles acontecimentos que o indivíduo pretende reservar para si, e que não pretenda

²³³ Cfr. MANUEL COSTA ANDRADE *apud* Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 06/03/2012, processo n.º 67/10.3TVPRT.L1-1 Relatora Ana Grácio, disponível em <http://www.dgsi.pt>. consultado a última vez em 24/11/2015.

²³⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 403/2015, de 17 de Setembro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>, consultado a última vez em 28/11/2015.

partilhar com terceiros, e que abarcam as vivências íntimas, os locais que frequenta, bem como a intimidade da sua casa e determinadas informações pessoais como, por exemplo, as relacionadas com a saúde ou com a situação patrimonial e económica²³⁵.

Estes dados e informações que estejam relacionados com a vida privada e íntima dos sujeitos, e que por motivos de interesse estadual e coletivo estejam na posse das repartições públicas tributárias, não poderão assim ser revelados a terceiros, configurando-se como um limite ao direito de acesso e à informação previsto no artigo 268.º da CRP.

Pelo exposto, é consagrado juridicamente através do dever de confidencialidade fiscal que impende sobre os agentes e funcionários da Administração Tributária, a proibição de revelar estes dados e informações que configuram-se como informações respeitantes à esfera mais íntima e pessoal dos contribuintes. Assim, e sem prejuízo dos demais fundamentos axiológicos, podemos dizer que este direito proteção da vida privada e à reserva da vida íntima funciona como fundamento de enorme importância na consagração e na operacionalidade do dever de sigilo fiscal, funcionando ainda como obstáculo legal ao acesso por terceiros a esta informação existente nas repartições tributárias, pois a sua inexistência traria como principal consequência que este limite legal não existisse, sendo inteiramente acessível a qualquer sujeito a informação respeitante à esfera mais reservada e portanto sujeita a tutela.

4.3. Princípio do Arquivo Aberto ou da Transparência Administrativa

A posição do homem perante a Administração Pública foi, por um período considerável da sua história, a de submissão perante esta, uma vez que ao “administrado” apenas era reconhecido o direito a defender a sua esfera jurídica sem que se pudesse munir de quaisquer privilégios decorrentes da “ideias de direitos,

²³⁵ Cfr. JOSÉ FIGUEIREDO DIAS, “Direito à informação, proteção da intimidade e autoridades administrativas independentes”... *op. cit.* p. 625.

juricidade e democraticidade estatais”²³⁶. A Administração Pública estava assim compreendida numa posição de subordinação ativa, configurando-se a posição dos administrados como subordinados ao poder do sujeito ativo, cujo único escopo era a prossecução do interesse público, onde os sujeitos passivos se arrogavam numa posição de inferioridade na vontade exteriorizada desta²³⁷.

Com o advento do Estado de Direito, a administração pública abandonou esta posição de infrassubordinação, arrogando-se os sujeitos numa relação mais equilibrada com a administração, conferido-lhes uma posição onde lhe são reconhecidos um conjunto de direitos que podem fazer valer nestas relações. Abriu-se, assim, o caminho para a definição do estatuto dos sujeitos perante a administração, gizado de modo a que estes assumissem um papel fulcral nestas situações jurídicas, reconhecendo-se um vasto leque de direitos na sua esfera jurídica²³⁸.

Na hodierna conceção da Administração Pública e por conseguinte do Direito Administrativo à luz do novo centro de imputação como são os administrados, destaca-se a publicidade atribuída ao procedimento administrativo, que visou colocar termo ao princípio clássico da mínima publicidade no procedimento levado a cabo pelos órgãos administrativos²³⁹, atribuindo-se aos registos administrativos uma natureza eminentemente pública e acessível a terceiros e aos cidadãos que assim o requeriam. O direito de arquivo aberto - ou da transparência administrativa - tem sido alvo de inúmeras definições doutrinárias, tendo sido vários os autores que tentaram definir o fundamento, escopo e âmbito do referido direito²⁴⁰. Para MARCELO REBELO DE SOUSA “abrir os arquivos a quem justifique interesse em os consultar, facilitar o acesso aos *dossiers*, constitui um dos meios de tornar a Administração menos longínqua e alheia à população que serve”²⁴¹, configurando-se assim como

²³⁶ Cfr. GOMES CANOTILHO, e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada Vol.II*, 4ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, pp.820.

²³⁷ Cfr. GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática... op. cit.* p.313.

²³⁸ Cfr. LUÍS CABRAL DE MONCADA, *A Relação Jurídica Administrativa - Para um Novo Paradigma de Compreensão da Atividade, da Organização e do Contencioso Administrativos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p.11; VITOR DUARTE FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, pp.206 e seguintes.

²³⁹ Cfr. BARBOSA DE MELO, "As garantias administrativas na Dinamarca e o princípio do arquivo aberto", in *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, N.º57, Coimbra, 1981, p.269.

²⁴⁰ *Idem, Ibidem.*

²⁴¹ Cfr. MARCELO REBELO DE SOUSA, "O Princípio da legalidade administrativa na Constituição de 1976", in *Democracia e Liberdade*, n.º13, 1980, p.31.

meio instrumental na conversão do centro de imputação do Direito Administrativo, uma vez que, esta conversão tem como desiderato a aproximação da Administração Pública ao novo centro de imputação, como é o administrado.

Este direito fundamental de acesso aos arquivos e registos administrativos encontra-se estatuído no atual n.º1 e n.º2 do artigo 268.º da CRP, dispondo que “Os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam diretamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas” bem como “também o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas”. Com a consagração deste direito que os sujeitos gozam e têm na sua esfera jurídica, a CRP reconhece a natureza eminentemente pública do procedimento administrativo e dos registos constantes na Administração, bem como a acessibilidade a todos os cidadãos dos dados constantes das repartições públicas, com as devidas ressalvas legais consagradas²⁴².

Nas doudas palavras de BARBOSA DE MELO²⁴³, o direito do arquivo aberto assume aqui duas funções, nomeadamente: uma função que tem como desiderato a tutela do administrado enquanto “*paciente*” da decisão administrativa, conferindo-lhe o poder de recolher toda a informação que considere oportuna para fazer valer os seus direitos contra os atos praticados pela Administração; e, por outro lado, uma função que tem como desiderato permitir aos sujeitos o acesso à informação e aos arquivos que estejam na posse daquela, especialmente na promoção do interesse público da coletividade.

Neste sentido, também o Supremo Tribunal Administrativo afirmou que “o n.º 2 do artigo 268.º da CRP impõe que a Administração pautar a sua atividade pelos princípios da transparência e da publicidade de modo a que não só as suas decisões sejam públicas e acessíveis, mas também que o procedimento que as precede possa ser objeto de consulta e informação pois que só assim se promove a formação de uma

²⁴² Cfr. GOMES CANOTILHO, e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada Vol.II... op. cit.* pp.824.

²⁴³ Cfr. BARBOSA DE MELO, "As garantias administrativas na Dinamarca e o princípio do arquivo aberto"... *op. cit.* pp. 269 e seguintes.

opinião pública esclarecida e só assim se permite que os interessados conheçam as razões que determinaram os seus atos”²⁴⁴.

Num domínio de direito comparado, autores como AGUSTÍ CERILLO-I-MARTINEZ²⁴⁵ definiram este direito, como o poder que o administrado tem na sua esfera jurídica, podendo ter informação sobre o que sucede no seio da administração pública, a qual deve ser vista como “uma casa de vidro” onde é possível perscrutar tudo o que no seu interior ocorre.. Nesta esteira, também MANUEL FERNÁNDEZ DE LA RIVA²⁴⁶ afirma que o princípio da administração aberta tem como desiderato, que qualquer sujeito possa aceder à informação que esteja em mãos dos órgãos públicos, conferindo-lhes o poder de participarem na vida pública de forma efetiva.

Destarte, e encontrando-se a atividade da administração pública subjacente às finalidades do interesse da coletividade – e estando os órgãos administrativos subjacentes ao princípio do Estado de Direito democrático²⁴⁷ –, deve esta assumir aqui natureza pública, sendo uma atividade dialógica e acessível aos sujeitos, permitindo que as formações das decisões exteriorizadas pelos órgãos administrativos sejam conhecidas desde o seu teor até à sua causa²⁴⁸. Neste sentido, e como afirmou o Tribunal Constitucional, “O direito à informação dos cidadãos sobre o andamento dos

²⁴⁴ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17/01/2008, processo n.º0896/07, Relator Costa Reis, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 24/01/2016.

²⁴⁵ “La transparencia consiste en el conocimiento por parte de los ciudadanos de lo que sucede en el seno de las administraciones públicas. Gracias a la transparencia administrativa las administraciones públicas son vistas como una casa de vidrio”. Cfr. AGUSTÍ CERRILLO-I-MARTÍNEZ, “La Contribución de las TIC a la Mejora de la Transparencia Administrativa”, in *ARBOR Ciencia, Pensamiento y Cultura*, Vol. 188, Julio - Agosto, 2012, p.707.

²⁴⁶ “La sociedad de la información, como un estadio más evolucionado del estado social de derecho, se caracteriza por la participación real y eficaz de los ciudadanos, pero para ello se precisa la transparencia de la acción administrativa como cuestión previa que permita, a cualquiera, acceder a la información en manos de los poderes públicos para poder participar en la vida pública de forma efetiva. Se trata de un principio inherente a una Administración democrática y participativa”. Cfr. MANUEL SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE LA RIVA, *El derecho de acceso a la información pública*. Imprime CERSA Madrid, 2008, p.9, disponível em http://eprints.ucm.es/8946/1/MANUEL_SANCHEZ_DER_ACCESO_V14_2.pdf, consultado a última vez em 24/01/2016.

²⁴⁷ Neste sentido Cfr. JOSÉ FIGUEIREDO DIAS, “Direito à informação, proteção da intimidade e autoridades administrativas independentes”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, col. *Studia Iuridica*, n.º 61, Coimbra, Coimbra Editora, , 2001, p. 619.

²⁴⁸ Cfr. GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática... op. cit.* p.316; no mesmo sentido AGUSTÍ CERILLO-I-MARTINEZ afirma que “El acceso a los documentos persigue facilitar que los ciudadanos puedan tener conocimiento de la actividad administrativa a posteriori. De hecho, el acceso a los documentos administrativos se conoce como un mecanismo de transparencia reativo, que exige a las Administraciones Públicas únicamente facilitar información a los ciudadanos cuando estos se la solicitan, lo que lo convierte en un mecanismo idóneo para controlar la actividad administrativa y exigir la rendición de cuentas”. Cfr. AGUSTÍ CERRILLO-I-MARTÍNEZ, “La Contribución de las TIC a la Mejora de la Transparencia Administrativa”, in *ARBOR Ciencia, Pensamiento y Cultura*, Vol. 188, Julio- Agosto, 2012, p.710.

processos em que sejam diretamente interessados tem um conteúdo amplo, sendo suscetível de abranger todos os elementos do procedimento administrativo que sejam necessários para que os destinatários dos atos administrativos possam fazer um juízo rigoroso sobre a sua legalidade e a sua justiça”²⁴⁹.

Este acesso aos dados administrativos, é assim extensível a todos os sujeitos, devendo a sua efetivação preencher um conjunto de requisitos essenciais para legitimar este acesso. Neste sentido afirmam GARCIA MARQUES e LOURENÇO MARTINS que “mais se torna necessário congregar dois requisitos para alcançar o pretendido acesso: um, subjetivo, consistente em fundado interesse legítimo ou direito, protegido por lei, do particular em causa; outro, objetivo, consistente no reconhecimento pela Administração da inexistência de qualquer inconveniente para os respetivos interesses ou de terceiros, confiados à sua guarda”²⁵⁰. Como referem os autores, pode daqui extrair-se que impende sobre a Administração Pública um verdadeiro dever de informar os administrados, sempre - e somente quando - se mostrem preenchidos os requisitos previstos na Constituição, nomeadamente, quando o pedido de informação esteja ligado ao interesse direto do peticionário do processo²⁵¹.

Pelo exposto, pode afirmar-se que a regra na atividade administrativa é a da transparência, apesar de esta se configurar como limitada quando seja imperioso salvaguardar o cumprimento dos direitos e interesses legalmente protegidos e que estejam em causa para o desenvolvimento da vida em sociedade²⁵², como é a salvaguarda pelo interesse da ordem pública, da segurança e da moralidade dos cidadãos. Assim, o direito fundamental do acesso aos dados administrativos, numa perspetiva *negativa*, configura-se como fundamento do dever de confidencialidade fiscal, na medida em que ao entrar em colisão com o direito fundamental de reserva da privada e íntima vida dos contribuintes, é necessário a compatibilização dos vários direitos em jogo, passando a harmonização deste conflito pelo instituição da figura do

²⁴⁹ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º176/92, processo n.º214/90, Relator Conselheiro Alves Correia, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>, consultado a última vez em 26/01/2016.

²⁵⁰ Cfr. GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática... op. cit.* p.316.

²⁵¹ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º176/92, processo n.º214/90, Relator Conselheiro Alves Correia, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>, consultado a última vez em 26/01/2016.

²⁵² Como dispõe o artigo 19.º do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, de 16 de Dezembro de 1966, bem como o artigo 10.º n.º2 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, existem assim restrições a esta liberdade no acesso a informações e dados, desde que estejam em causa direitos e a reputação de outrem, bem como a salvaguarda da segurança nacional, da ordem pública, da saúde e da moralidade pública.

sigilo fiscal, a fim de salvaguardar as posições jurídicas de todos os intervenientes de forma equitativa e justa²⁵³.

4.4. Posição Adotada

Com base nas referidas correntes doutrinárias, encontramos que o dever de confidencialidade fiscal não se pode assumir como um dever jurídico cuja génese se encontra unicamente no direito fundamental de proteção da vida privada e na reserva da vida íntima. No entanto, a fundamentação axiológica deste dever de sigilo fiscal deve partir principalmente do direito fundamental à proteção da vida privada e da reserva da vida íntima, configurando-se assim como ponto de partida, na medida em que a colisão deste direito fundamental com os demais direitos fundamentais em perspetiva, configura-se como a génese deste dever jurídico.

Vejamos.

Em primeiro lugar o direito fundamental de acesso aos dados administrativos que se encontra estatuído no n.º1 e n.º2 do artigo 268.º da CRP, determina como regra na atividade da administração pública, a transparência nas relações com os administrados, atribuindo o direito subjetivo de aceder e consultar as informações necessárias e que estejam na posse das repartições públicas. Seguindo esta linha dogmática, o atual artigo 17.º n.º1 do CPA determina que “Todas as pessoas têm o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, mesmo quando nenhum procedimento que lhes diga diretamente respeito esteja em curso, *sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal, ao sigilo fiscal e à privacidade das pessoas*” (sublinhado nosso).

Portanto, e como resulta da própria Constituição, qualquer restrição deste direito à informação somente será legitimada quando em causa esteja a tutela de outros direitos fundamentais como é, com interesse para o nosso estudo, o direito à reserva da

²⁵³ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário... op. cit.* pp.120 e seguintes.

vida íntima dos cidadãos²⁵⁴, não sendo, por isso, apesar de a liberdade de acesso aos documentos administrativos ser, hodiernamente, a regra nos Estados de Direito²⁵⁵, uma garantia absoluta de acesso a tais informações.

Segundo alguma avisada doutrina, estamos aqui perante casos de *limites imanentes* aos direitos fundamentais, limites, estes, que VIEIRA DE ANDRADE caracteriza como fronteiras definidas pela própria constituição, na medida em que é a própria lei fundamental que limita determinadas formas de exercício de um direito fundamental, não existindo aqui conflito de direitos ou valores constitucionais²⁵⁶. Também o Tribunal Constitucional teve ocasião de analisar este fenómeno, afirmando que “Para além das restrições expressamente previstas no n.º 2 do artigo 268.º da CRP, a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem admitido que o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos pode sofrer outras restrições impostas pela necessidade de salvaguardar direitos e interesses constitucionalmente protegidos. A consagração constitucional da transparência como regra, empurrando o segredo para o domínio da exceção, não exclui a existência de outras áreas onde se justifique uma intervenção legislativa destinada a resolver, por via geral e abstrata, um conflito entre direitos e valores afirmados por normas e princípios constitucionais. O facto da Constituição consagrar limites expressos não implica que nenhum outro limite seja admitido, é que, qualquer que seja o âmbito e intensidade de proteção de um direito na Constituição, podem existir limites que resultam simplesmente da existência de outros direitos e bens, igualmente reconhecidos na Constituição e que em certas circunstâncias com eles conflituam. Como se refere no Acórdão 254/99, «o n.º 2 do artigo 268.º implica que em matérias que não sejam relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas, o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos não tem à partida (*prima facie, a priori*) os limites que resultam da lei nestas matérias. Nessas outras matérias apenas pode ter a posteriori

²⁵⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º176/92, processo n.º214/90, Relator Conselheiro Alves Correia, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19920176.html>, consultado a última vez em 26/01/2016.

²⁵⁵ Cfr. JOSÉ FIGUEIREDO DIAS, “Direito à informação, proteção da intimidade e autoridades administrativas independentes”... *op. cit.* p. 621.

²⁵⁶ Cfr. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976...* *op.cit.* p.101.

os limites que resultam da solução constitucional das situações de conflito com outros bens ou interesses constitucionalmente protegidos»²⁵⁷.

Numa primeira aproximação, poderíamos aqui dizer que este direito à informação concretizado no artigo 268.º da CRP, e o direito à reserva da vida íntima previsto constitucionalmente no artigo 26.º da CRP, entram em colisão, uma vez que, ao reportarem-se a interesses e bens jurídicos diametralmente opostos, será necessário coartar as situações jurídicas ativas decorrentes de um daqueles direitos, ou seja, fazer prevalecer um dos referidos direitos em detrimento do outro.

No entanto, e caso o direito fundamental de reserva da vida íntima dos cidadãos prevalecesse em detrimento do direito fundamental de acesso aos dados e informações da Administração Pública, ficaríamos com uma conceção totalmente desfasada dos Estados democráticos que se pretendeu implementar com a chegada do princípio do Estado de Direito, estando assim perante uma ablação do direito de acesso aos dados e informações da Administração Pública que votaria à inanidade um dos direitos fundamentais dos Estados Democráticos de Direito.

Sem prejuízo das críticas que se nos possa apontar, somos da opinião que nenhum dos direitos fundamentais deverá ser aqui restringido completamente, pois nenhum direito fundamental é ilimitado no contexto do atual ordenamento jurídico, não vigorando por isso uma hierarquia vertical que consagre uma classificação vertical relativa aos direitos fundamentais, não havendo por este motivo direitos de primeiro ou de segundo grau²⁵⁸.

Pelo exposto, a solução a este conflito passará assim pela compatibilização dos direitos fundamentais em conflito, concretizada através da figura do sigilo²⁵⁹, na medida em que esta compatibilização é concretizada através da restrição proporcional dos direitos fundamentais em conflito.

Deste modo e com o desiderato de concretizar a arrecadação eficiente dos impostos, em respeito pelo princípio da verdade material, é restringido o acesso a terceiros, às informações que digam respeito à situação patrimonial ou pessoal dos contribuintes, configurando-se a figura do sigilo fiscal que impende sobre os agentes e

²⁵⁷ Cfr. Acórdão n.º117/2015, de 7 de Abril, Processo 686/12, Relator Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>, consultado a última vez em 27/01/2016.

²⁵⁸ Cfr. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976...* op. cit. p.101.

²⁵⁹ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário...* op. cit. pp.120 e seguintes

funcionários da Administração Tributária, um meio instrumental que impede o acesso a estes de forma livre e discricionária, em virtude do direito fundamental de acesso aos dados administrativos.

Neste sentido, não é contraditória a aplicabilidade simultânea de ambos os direitos fundamentais constitucionalmente consagrados no mesmo ordenamento jurídico, configurando-se a figura do sigilo fiscal como o meio jurídico que permite a compatibilização de ambos quando entrem em colisão. Neste sentido, afirmam PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, e JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA que não existe contradição “entre o princípio de Administração Aberta e o reconhecimento da confidencialidade fiscal, tal como aliás resulta, implicitamente, da ressalva feita no citado artigo 65.º, n.º1, *in fine* [atual artigo 17.º n.º1 *in fine* do CPA], e bem assim das imposições constitucionais dos artigos 26.º, n.º1, e 35.º, n.º2”²⁶⁰.

Podemos, portanto, afirmar que apenas pela análise de situações concretas se poderá determinar qual direito que prevalece em detrimento do outro, através de um exercício que não se prende tanto com a restrição de um dos direitos, mas antes com a sua harmonização no ordenamento jurídico, uma vez que, sendo ambos direitos perfeitamente aplicáveis no ordenamento jurídico, será necessário ponderar casuisticamente em consonância com as concretizações *a posteriori* que o legislador prescreva²⁶¹ - v.g a a derrogação do dever de sigilo fiscal, quando esteja em causa a prossecução a busca da verdade material na prossecução da justiça (cf. artigo 64.º n.º2 alínea d) da LGT)²⁶².

Neste sentido, não poderíamos ainda omitir que o princípio da segurança e da confiança jurídica configura-se também como um dos pilares na fundamentação

²⁶⁰ Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”... p.16.

²⁶¹ Cfr. JOSÉ FIGUEIREDO DIAS, “Direito à informação, proteção da intimidade e autoridades administrativas independentes”... *op. cit.* p.633.

²⁶² “Na verdade, e conforme resulta do disposto no artigo 18.º da Constituição, é possível a restrição de certos direitos fundamentais para garantir a salvaguarda de outros direitos constitucionalmente protegidos, restrições que se devem, porém, limitar ao necessário para alcançar os objetivos visados. Ou seja, perante a necessidade de conciliar o princípio da administração pública aberta e da cooperação institucional pública (resultante de uma administração pública regida por coordenadas de legalidade e transparência na prossecução do interesse público) com o direito constitucional à privacidade e sequente carácter sigiloso de certos dados, os conflitos que surjam entre o direito à informação em poder da Administração e o direito dos administrados à privacidade terão de ser analisados à luz das disposições que regulam o acesso à informação e das disposições que restringem esse acesso, numa equilibrada ponderação dos interesses em jogo.” Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2011, Processo 0838/11, Relator Dulce Manuel da Conceição Neto, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 27/02/2016.

axiológica que esteve subjacente à instituição do dever de sigilo fiscal, pois como *supra* referimos, este princípio jurídico consagrado constitucionalmente tem como principal desiderato a tutela da confiança que os cidadãos colocam nos atos do poder político e que digam respeito à sua esfera jurídica, ficando o poder Estadual e a atividade da Administração Pública em geral, vinculados ao dever de boa-fé nas suas atuações. Neste sentido, não podemos olvidar que a confiança que os contribuintes depositam na administração tributária no momento em que cedem os dados pessoais, sendo condição na cessão destes dados que a administração trate os dados pessoais em conformidade com as regras jurídicas vigentes no ordenamento jurídico, compreendendo a finalidade jurídica subjacente a esta cessão dos dados pessoais.

Deste modo, não poderá a administração tributária tratar os dados dos contribuintes, quando sejam desconformes com os valores jurídicos vigentes, sob pena de se violar uma série de princípios jurídicos inerentes ao seu tratamento. Assim, este princípio da segurança e de confiança jurídica obriga o legislador a consagrar meios instrumentais que visem a tutela destes valores jurídicos inerentes ao tratamento dos dados pessoais dos contribuintes, estando a atividade da administração vinculadas ao dever de boa-fé, tutelando-se assim por um lado a confiança que os contribuintes depositaram na administração no momento da cessão dos dados pessoais, enquanto num polo oposto procura-se reforçar a posição pública da administração, exteriorizando uma prerrogativa de segurança em relação à tutela dos dados pessoais dos contribuintes.

Em suma, todos os contributos dados pela doutrina são de considerável louvor configurando-se como grandes posições que contribuem significativamente para um estudo rigoroso sobre os fundamentos axiológicos do dever de confidencialidade fiscal. Não podemos portanto deixar de parte qualquer das posições doutrinárias referidas anteriormente, constituindo, sem prejuízo das críticas que se nos possam apontar, como fundamentos plausíveis e consideráveis que certamente o legislador ordinário teve em consideração na instituição deste meio instrumental na proteção dos dados pessoais dos contribuintes.

5. *Dimensão Objetiva do Dever de Confidencialidade*

O dever de confidencialidade fiscal encontra-se consagrado no artigo 64.º da LGT, prescrevendo que os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados que reflitam a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado. Numa dimensão *objetiva*, este dever de confidencialidade ou sigilo fiscal, configura-se em relação à tutela dos “dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes” e aos “elementos de natureza pessoal”²⁶³.

Resultam assim desta estatuição normativa, dois elementos fulcrais que exteriorizam o objeto do dever de confidencialidade fiscal, nomeadamente: o *elemento pessoal*, uma vez que aquela confidencialidade visa a tutela das situações pessoais dos contribuintes, designadamente, dos dados que digam respeito à intimidade da vida íntima e aos interesses pessoais daqueles; e ainda o *elemento patrimonial*, pelo qual também se pretende tutelar os dados que digam respeito às relações patrimoniais dos contribuintes, quando sejam suscetíveis de identificar com precisão e de forma individualizada os sujeitos passivos.

Neste contexto, será relevante trazer à colação o princípio da igualdade e da capacidade contributiva em conjugação com o direito à reserva da vida íntima, uma vez que recorrendo a este princípio enformador do direito fiscal, é possível determinar com exatidão o objeto e o critério delimitador do dever de sigilo fiscal, bem como os limites do acesso aos dados pessoais por terceiros. Nas palavras de PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA e JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA²⁶⁴ “[h]á, pois, que fazer a conjugação do princípio da confidencialidade fiscal com a proteção legal dos dados ditos pessoais, buscando no recurso à noção de capacidade

²⁶³ Cfr. JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales... op. cit.* p.15.

²⁶⁴ Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, JORGE GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direção- Geral das contribuições, 1992, pp.18 e seguintes.

contributiva e de personificação dos dados o critério delimitador do objeto de sigilo fiscal”.

Em primeiro lugar e como vimos *supra*, o princípio da capacidade contributiva visa prosseguir a justa e eficiente distribuição contributiva na repartição da carga fiscal, encontrando-se os contribuintes sujeitos a contribuir para os encargos e para a manutenção do sistema fiscal dentro das suas possibilidades e conforme a capacidade económica de cada um, fixando-se assim um critério de igualdade e de justiça que se projeta na proporcionalidade da justiça distributiva. Assim, e como decorre deste princípio enformador do Direito Tributário e Fiscal, a capacidade contributiva é um princípio com carácter eminentemente quantitativo, mas também qualitativo do sujeito passivo, pois permite aferir, em termos qualitativos, se o sujeito passivo possui ou não disponibilidade económica para suportar o cumprimento de obrigações tributárias, e, em termos quantitativos, adequar a medida da tributação à maior ou menor capacidade económica do contribuinte.

Pelo exposto, afere-se que o princípio da capacidade contributiva tende a ser um elemento individualizador, pois cada contribuinte manifesta individualmente a sua capacidade económica, sendo através do recurso a este princípio jurídico possível aferir a identidade do sujeito ou a sua disponibilidade financeira através do conhecimento da capacidade contributiva.

Deste modo, o legislador hodierno ao prescrever no artigo 64.º da LGT que estão sujeitos ao dever de confidencialidade fiscal os “*dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes*”, isto é, que tenham a virtualidade de identificar e a individualizar, não só o contribuinte, mas também o seu estilo de vida, sendo portanto necessário a sua sujeição a tutela²⁶⁵.

Em segundo lugar, o direito fundamental de reserva da vida íntima, não se configura como um direito fundamental com efeitos jurídicos homogêneos. Pelo contrário, este direito fundamental encontra patamares distintos onde a sua tutela

²⁶⁵ “Em suma, todos os elementos dos quais seja possível aferir da capacidade contributiva do contribuinte são, necessariamente, sigilosos. De tais elementos podemos desde logo destacar as informações relativas aos rendimentos de que o contribuinte é titular, às deduções e despesas que efetue, aos moveis ou imóveis de que seja proprietário, a existência ou não de débitos ou créditos fiscais, o tipo e valor de bens e serviços produzidos, bem como a própria declaração de rendimentos a que este está obrigado e que visa possibilitar o apuramento da obrigação de imposto”. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 16/12/2015, Processo n.º478/13, Relator Nuno Ribeiro Coelho, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 20/12/2015.

encontra diferentes aplicações distintas. Verifica-se assim que o direito fundamental de reserva da vida íntima pode aqui ser decomposto em várias patamares ou como a doutrina designa, por *esferas*, gozando assim de diversos níveis de intensidade²⁶⁶, sendo que nem todos os dados gozarão de intensidade suficiente que mereça a tutela do ordenamento.

Deste modo, nem todos os dados e informações estarão sujeitos a tutela, uma vez que a intensidade de aplicação do dever de reserva da vida íntima não é uniforme, sendo menor nos casos em que os factos e dados da vida privada se encontram colocados na esfera pública, designadamente, quando constituam dados que se encontram em bases de dados de acesso público ou que sejam facilmente cognoscíveis; num nível intermédio de intensidade estarão as informações mais sensíveis ao conhecimento por terceiros, mas que poderão ser conhecidas por não revelarem dados que digam respeito à esfera mais íntima dos sujeitos; por último será num círculo mais resguardado onde o direito fundamental à reserva da vida íntima será juridicamente relevante, situando-se neste patamar os dados que digam respeito aos elementos pessoais e patrimoniais que façam parte da esfera mais íntima do contribuinte, devendo os mesmos ser objeto de tutela efetiva por parte do direito²⁶⁷.

Assim, do ponto de vista *objetivo*, o que será relevante não é a proteção dos dados em si, mas sim, como afirma ABÍLIO MORGADO²⁶⁸, daqueles dados que exteriorizam informações dos contribuintes, como a sua situação patrimonial, e que, por conseguinte, permitam aferir em termos mais ou menos precisos a capacidade contributiva e assim as informações sobre a intimidade e a vida privada dos contribuintes, devendo estes dados ser enquadrados no objeto da tutela do dever de confidencialidade fiscal (como será a título de exemplo, as declarações de IRS dos contribuintes, ou o conhecimento dos créditos que o contribuinte dispõe)²⁶⁹.

²⁶⁶ Cfr. Acórdão n.º278/95, do Tribunal Constitucional, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>, consultado a última vez em 20/12/2015.

²⁶⁷ Cfr. RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra Editora, 1995, pp.336 e seguintes.

²⁶⁸ Cfr. ABÍLIO MORGADO, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal - n.º 414, Julho / Dezembro - 2004*, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos... *op. cit.* p.21,

²⁶⁹ Neste sentido também o Supremo Tribunal Administrativo afirmou que “São abrangidos pelo sigilo fiscal os dados de natureza pessoal dos contribuintes e os dados expressivos da sua situação tributária, os quais só podem ser revelados nos casos expressamente previstos na lei, para responder a um motivo social imperioso, e só na medida estritamente necessária para satisfazer o equilíbrio entre os interesses em jogo. Poderão, contudo, ser revelados os dados pessoais livremente cognoscíveis ou os dados que não reflitam nem denunciem minimamente a situação

6. *Dimensão Subjetiva do Dever de Confidencialidade*

Numa dimensão *subjetiva*, o legislador estatuiu no artigo 64.º da LGT que se encontram sujeitos ao dever de confidencialidade fiscal, *os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária*, não podendo revelar os dados e informações que tenham conhecimento no âmbito das suas funções e no âmbito do procedimento tributário.

Numa primeira aproximação, podemos aqui dizer que os funcionários e agentes da administração tributária, para efeitos de aplicação do referido preceito, serão todos aqueles que se encontram vinculados juridicamente à Administração pública mediante um *vínculo de emprego público* pelo qual uma pessoa singular preste a sua atividade a um empregador público, de modo subordinado e mediante remuneração. Dentro desta definição de funcionários e agentes da administração tributária poderemos, à luz do artigo 6.º n.º1 da Lei n.º35/2014, de 20 de Junho, que aprovou a Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas, abarcar também os agentes e funcionários que se encontrem vinculados *mediante contrato de prestação de serviço*.

De acordo com isto, serão, portanto, trabalhadores da função pública - entre eles os agentes e funcionários da Administração tributária - aqueles que se encontrem vinculados mediante uma das duas modalidades previstas no artigo 6.º n.º1 da Geral do Trabalho em Funções Públicas, ou seja, mediante um vínculo jurídico de emprego público ou mediante contrato de prestação de serviços, de natureza marcadamente administrativa, encontrando-se assim adstritos aos deveres gerais destes trabalhadores. De entre estes deveres gerais dos trabalhadores, destacamos os deveres de prossecução do interesse público (que consiste na sua defesa, no respeito pela Constituição, pelas leis e pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos), de isenção (de não retirar vantagens, diretas ou indiretas, pecuniárias ou outras, para si ou para terceiro, das funções que exerce), de informação (que consiste em prestar ao cidadão,

tributária do contribuinte”. Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2011, Processo 0838/11, Relator Dulce Manuel da Conceição Neto, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 27/02/2016.

nos termos legais, a informação que seja solicitada, com ressalva daquela que, naqueles termos, não deva ser divulgada) e de zelo (que consiste em conhecer e aplicar as normas legais e regulamentares), previstos no artigo 73.º n.º1, alíneas a), b), d) e e) do n.º 2, n.º 3, n.º4, e n.º 7 da Lei n.º35/2014, de 20 de Junho, deveres, estes, que se encontram em estreita conexão com o dever de sigilo fiscal, no sentido em todos que versam sobre aspetos tutelados pelo legislador aquando da consagração deste dever.

Porém, o legislador foi pouco cauto e rigoroso na redação do presente artigo 64.º da LGT, uma vez que, como vimos, apenas prescreve que estão sujeitos ao dever de sigilo os dirigentes, os funcionários e os agentes da administração tributária, somente ampliando este leque quando refere, no n.º3 do artigo 64.º da LGT, que “O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária”.

Com o devido respeito, este n.º1 do artigo 64.º da LGT, é na nossa humilde opinião, bastante redutor nesta formulação, devendo, sem prejuízo de um entendimento distinto, consagrar expressamente os demais intervenientes que no âmbito do procedimento tenham conhecimento dos dados tributários que digam respeito à intimidade do sujeito passivo direto ou originário, como ocorre por exemplo nas situações de substituição tributária – v.g as situações em que a entidade devedora dos rendimentos, deve reter parte do montante devido a título de imposto (cf. artigo 98.º n.º1 do CIRS).

Parece-nos assim que o legislador foi pouco rigoroso no momento em que tipificou os destinatários do dever de sigilo, uma vez que a atual conceção de relação jurídica tributária, não é vislumbrada, em regra, como um vínculo intersubjetivo bilateral, configurando-se mais numa subjectivização multipolar, no qual os sujeitos terceiros a esta relação são chamados a intervir no seu desenvolvimento. Assim, é nossa opinião que também estes terceiros deverão encontrar-se adstritos aos deveres de sigilo e confidencialidade sobre os dados pessoais dos contribuintes, pois não consagrar expressamente a figura destes terceiros como sujeitos adstritos a estes deveres de confidencialidade, poderá colocar em causa a posição do sujeito passivo direto na tutela dos seus direitos constitucionais expressamente consagrados.

Tomando em consideração algumas disposições de direito comparado, prescreve o artigo 95.º da *Ley General Tributaria*²⁷⁰, que, ao prescrever que todos os dados que estejam na posse da Administração Tributária não podem ser revelados a terceiros, tem uma redação e um alcance mais amplos que os consagrados no artigo 64.º da LGT, na medida em que impõe a vedação de divulgação dos dados pessoais a terceiros, adstringindo, inclusivamente, a este dever, os sujeitos que intervenham no âmbito do procedimento e não façam parte do ponto de vista orgânico da Administração Tributária, como serão os sujeitos obrigados a retenção²⁷¹. Neste sentido, também o § 30 da *Abgabenordnung* Alemã vem estatuir que se encontram adstritos ao dever de confidencialidade, os sujeitos que no âmbito de um negócio jurídico, tenha conhecimento de dados e informações que digam respeito à situação tributária, patrimonial e pessoal do contribuinte, incluindo assim terceiros que não se enquadram na unidade orgânica da administração tributária.

Pelo exposto, e numa leitura comparada, o conceito de “dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária” plasmado no artigo 64.º da LGT, deverá ser entendido em conjugação com o previsto no n.º3 do mesmo imperativo legal, no sentido de abarcar todos os sujeitos que tenham conhecimento dos dados que digam respeito à esfera jurídico-tributária de determinado contribuinte, isto é, todos os dados e informações que não digam respeito ao sujeito que tem conhecimento desses dados que possam por em causa o direito à reserva da vida íntima.

Resulta assim que o dever de confidencialidade fiscal assenta do ponto de vista *subjetivo* não só no dever de não divulgar dados e informações dos contribuintes por parte dos agentes e funcionários da Administração Tributária, mas também por parte daqueles sujeitos que estão adstritos ao cumprimento de tarefas de gestão fiscal, à luz

²⁷⁰ O n.º1 do artigo 95.º da *Ley General Tributaria* prescreve que “*Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto*”,

²⁷¹ “*Ciertamente, el alcance del término «terceros» plantea importantes cuestiones interpretativas, de suerte que, a nuestro juicio, «tercero» en este contexto se referiría a toda persona distinta del sujeto al que se refieren los datos obtenidos por la Administración tributaria (o el propio sujeto que suministró la información como, por ejemplo, una entidad financiera o un retenedor)*”. Cfr. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netbiblo, 2009, p.113.

da privatização do sistema de gestão fiscal, uma vez que o conhecimento de certos dados pode colocar em causa, a situação patrimonial ou pessoal dos contribuintes, pelo que também eles deverão guardar segredo sobre estes dados. Deste modo, em respeito pelo direito fundamental da reserva da vida íntima e da proteção da confiança e da segurança jurídica, devem estes sujeitos guardar segredo sobre estes dados, em conjugação do n.º3 e do n.º1 do artigo 64.º da LGT.

DIVISÃO II

PENALIZAÇÃO DA VIOLAÇÃO DO DEVER DE CONFIDENCIALIDADE FISCAL

1. Enquadramento

Como resulta dos princípios enformadores do direito tributário e fiscal, o ordenamento justributário está longe do modelo clássico, onde a fuga às obrigações fiscais era vista como eticamente neutra, e onde a prática de atos desconformes com as regras jurídicas fiscais não assumia relevância para a vida em sociedade, entendendo-se que tais atos não ofendiam qualquer cidadão na sua esfera jurídica. Esta violação das normas jurídico-tributárias era assim vista como uma forma legítima de que o contribuinte se socorria na defesa contra o poder soberano do Estado na busca de financiamento para a prossecução das suas tarefas²⁷².

Deste modo, o dever de pagar impostos e de contribuir para a sustentabilidade do sistema fiscal²⁷³ configurou-se não só como um dever constitucionalmente previsto, mas também como um dever ético para com a sociedade, considerando-se a violação destas normas e condutas jurídicas como merecedora de censura jurídica por parte do ordenamento jurídico. No entanto, no que concerne à figura do imposto – e respetivo pagamento –, ainda não se encontra desenvolvida a eticidade que o incumprimento da obrigação principal tem efetivas consequências na estabilidade do erário público e, consequentemente, na própria esfera jurídica dos cidadãos (que se verão afetados aquando da insuficiência de meios estatais para prover às despesas e serviços públicos, tais como as relativas à saúde, educação e, entre outras, previdência social), ainda

²⁷² Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes Fiscais*, 2009, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp.241 e seguintes.

²⁷³ *Idem*, *Ibidem*, p.20; JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos; Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012, p.185.

subsistindo comportamentos desconformes à eticidade subjacente ao dever de colaboração com a manutenção do sistema fiscal. Fenómenos como a evasão fiscal e a economia paralela são duas realidades que furtam anualmente milhares de milhões de euros ao Estado Português, que deles carece para fazer face às despesas e serviços que a lei lhe comete e os cidadãos lhe exigem. Por este motivo, o legislador viu-se compelido a consagrar um arsenal de normas cujo desiderato é especialmente prevenir a prática de atos desconformes com as normas jurídico-tributárias, combatendo assim o desvalor jurídico que advém do incumprimento destes deveres justributários. Este desvalor jurídico determinou assim a criação de normas jurídicas que visam prevenir qualquer violação ao consagrado dever de confidencialidade fiscal, nomeadamente, através da consagração de consequências jurídicas desvantajosas para o agente que os praticar. Este conjunto de normas que tem assim como desiderato a prevenção destes atos com desvalor jurídico, afiguram-se já como normas que pertencem aqui a um ramo de direito especial como é o Direito Infraccional Fiscal ou, na linguagem jurídica corrente, o Direito Penal Tributário.

O Direito Penal Tributário pode ser definido como “*o capítulo do direito penal que define os tipos de infração a normas tributárias, que impõem ou proíbem comportamentos relativos a impostos, taxas e demais tributos, e comina as correspondentes sanções*”. Este ramo de Direito Penal especial, à semelhança do que ocorre nos ordenamentos jurídicos da família germânica, encontra suporte normativo num ato legislativo autónomo como é, no ordenamento interno, a Lei n.º15/2001, de 5 de Junho, que aprovou o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

O RGIT institui todas aquelas normas de Direito Sancionatório, consagrando, deste modo, um regime das “infracções das normas”. Deste modo, os ramos do Direito Penal e Contraordenacional Tributário reportam-se às infracções tributárias e as sanções que acarretam.

As infracções tributárias encontra-se definidas no artigo 2.º, n.º1 do RGIT, como “*todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior*”, acrescentado o seu n.º2 que “*as infracções tributárias dividem-se em crimes e contraordenações*”. Deste modo, podemos vislumbrar que o Direito Penal Tributário, subdivide-se em dois sub-ramos que variam conforme o grau de censurabilidade em que se exteriorizam o efeito das suas normas. Assim o Direito

Penal Tributário tem como desiderato a tutela de bens jurídicos tidos como relevantes para a vida em comunidade, encontrando-se a violação destes bens jurídicos associada a uma carga negativa de eticidade com acentuada importância, constituindo esta proteção, uma última *ratio* que legitima a intervenção do Direito Penal na tutela destes bens jurídicos, e a correspondente restrição de direitos fundamentais (cfr. artigo 18.º da CRP); por sua vez, o domínio do Direito Contraordenacional Tributário tem como desiderato a proteção dos bens jurídicos com uma carga ética neutra, não se configurando como bens axiologicamente relevantes para a vida em sociedade, no sentido de merecerem a intervenção do Direito Penal, bastando a legitimação deste ramo do Direito, a fim de os salvaguardar²⁷⁴.

2. Crime de Violação do Dever de Sigilo

Como resulta da precedente análise, o dever de sigilo encontra consagração legal no artigo 64.º da LGT, que prescreve que “Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado”.

Este dever de sigilo, como vimos também *supra*, encontra o seu fundamento principal no direito fundamental de reserva da vida íntima, consagrado no artigo 26.º da CRP, mas também no princípio da confiança, inerente, este, à própria cedência dos dados e informações pessoais à administração tributária por parte dos contribuintes, que depositam na administração um grau de confiança e (a quem reconhecem) capacidade de proteção destes dados perante terceiros, e de fazer dos mesmos um tratamento adequado e às finalidades únicas para que foram recolhidos²⁷⁵.

²⁷⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 06/04/2011, processo n.º 1755/10.0T2AGD.C1, Relator Jorge Dias, consultado a última vez em 30/03/2016; Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 03/12/2008, processo n.º 181/07.2TASRE.C1, Relator Gabriel Catarino, consultado a última vez em 30/03/2016. todos disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

²⁷⁵ Neste sentido referiu o Parecer P000671996, do Conselho Consultivo da PGR “Em todo o caso, o n.º 1 aflora o valor ou bem jurídico protegido mediante a incriminação, ou seja, o segredo fiscal, cuja *ratio* essendi radica, por seu turno, como se viu, na tutela da confiança e da intimidade da vida privada da pessoa a que os dados

Configura-se assim que o bem jurídico a tutelar, é de vital importância tanto para o interesses dos contribuintes e demais obrigados tributários, como para a própria administração tributária, pois esta carece destes dados e informações para prossecução das tarefas a que está incumbida, sendo que a omissão na tutela deste bem jurídico, levaria a que o dever de sigilo prescrito no artigo 64.º da LGT, fosse uma previsão normativa obsoleta e vazia, não tendo qualquer utilidade, uma vez que, a posição jurídica dos contribuintes ficaria completamente desprotegida.

De acordo com o Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República “O exercício de certas profissões, como o funcionamento de determinados serviços exige ou pressupõe, pela própria natureza das necessidades que tais profissões ou serviços visam satisfazer, que os indivíduos que a eles tenham de recorrer revelem factos que interessam à esfera íntima da sua personalidade, quer física, quer jurídica. Quando esses serviços ou profissões são de fundamental importância coletiva, porque virtualmente todos os cidadãos carecem de os utilizar, é intuitivo que a inviolabilidade dos segredos conhecidos através do seu funcionamento ou exercício constitui, como condição indispensável de confiança nessas imprescindíveis atividades, um alto interesse público. Daí que a violação da obrigação a que ficam adstritos certos agentes profissionais de não revelarem factos confidenciais conhecidos através da sua atividade funcional - obrigação que informa o conceito do segredo profissional - seja punível não só disciplinarmente mas também criminalmente”²⁷⁶.

Assim, e conforme estatuiu o legislador no artigo 91.º n.º1 do RGIT, “Quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a segurança social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas é punido com prisão”, acrescentando o n.º2 do mesmo normativo legal que “O funcionário que, sem estar devidamente autorizado, revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de

respeitam”. Cfr. Parecer P000671996, do Conselho Consultivo da PGR, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 17/02/2016.

²⁷⁶ Cfr. Parecer n.º20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt/>, consultado a última vez em 11/04/2016.

causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias”.

Deste modo, e constituindo a violação do dever de sigilo – tal como resulta do próprio artigo 91.º do RGIT – uma negação dos valores jurídico-criminais relevantes para o ordenamento jurídico²⁷⁷, pode este ilícito tributário, enquanto tal, ser decomposto num conjunto de elementos que compõem o tipo legal incriminador, nomeadamente quanto ao elemento *objetivo de ilícito*, e quanto ao elemento *subjetivo de ilícito*. Vejamos o que significa cada um destes elementos.

2.1. Tipo Objetivo de Ilícito

O artigo 91.º n.º1 do RGIT, consagra que incorre no crime de violação do dever de sigilo fiscal, quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a segurança social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas, sendo punido com prisão até um ano ou multa até 240 dias.

Como se vê vislumbra deste imperativo legal, o que se pretende tutelar no crime de violação do dever de sigilo fiscal são os dados e informações confidenciais que estão na posse da administração tributária – e que, como referido, se encontrem sujeitos ao dever de confidencialidade fiscal previsto no artigo 64.º da LGT –, bem como a posição dos contribuintes face ao acesso por terceiros a estes dados tributários, que ficaria seriamente comprometida se qualquer terceiro tivesse acesso a estes dados e informações imputáveis à esfera mais reservada dos contribuintes. Porém, a tutela da posição dos contribuintes, configura-se também como um dos objetivos mediatos a proteger, nomeadamente face ao acesso por terceiros a estes dados tributários que coloquem em causa a intimidade dos contribuintes, uma vez que, a posição destes

²⁷⁷ “O ilícito penal configura-se como a relação de desconformidade do facto com a ordem jurídica, como a sua contrariedade com os tipos legais de crime ou como “a negação de valores, interesses ou bens jurídico-criminais”. A determinação desses interesses, e bens relevantes, é realizada através da tipicidade penal que constitui um dos corolários constitucionais do princípio da legalidade no direito penal”. Cfr. Acórdão Uniformizador do Supremo Tribunal de Justiça de 29/04/2015, processo n.º 85/14.2YFLSB, Relator Santos Cabral, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 30/03/2016.

contribuintes ficaria seriamente comprometida se qualquer terceiro tivesse acesso a estes dados e informações imputáveis à esfera mais reservada dos contribuintes.

O tipo legal objetivo no crime de violação do dever de sigilo fiscal, é aqui preenchido com a revelação a terceiros de dados e informações fiscais tutelados pelo dever de confidencialidade fiscal, devendo para o preenchimento desta previsão penal, a prática deste ato ser realizada dolosamente pelo agente²⁷⁸, configurando-se assim como um crime de dolo. Como se vislumbra deste n.º1 e n.º2 do artigo 91.º do RGIT, a prática crime de violação do dever de sigilo fiscal, pode ser realizada por qualquer pessoa, pois como se denota do n.º1 deste imperativo legal, qualquer pessoa que sem consentimento do titular dos dados revelar dados e informações fiscais, incorrerá na prática deste crime, podendo ser aqui praticado a título de exemplo pelos substitutos tributários, quando revelem dolosamente, dados do substituído sem o consentimento deste.

Portanto, o que estará em causa no crime de violação do dever de sigilo será a revelação de dados e informações que digam respeito à situação patrimonial e pessoal dos contribuintes e que não possam por sua vez ser cognoscíveis por outros meios, sendo necessário, para o preenchimento do tipo incriminador, que os mesmos tenham advindo ao conhecimento do agente através do aproveitamento do sigilo fiscal – ou seja, que se tratem de dados de que tenha conhecimento ou lhe sejam confiados no exercício das suas funções - e que tais agentes, sem qualquer autorização por parte do seu titular, tenham transmitido ou permitido o acesso aos mesmos por terceiros a tais informações tuteladas pelo dever de sigilo fiscal²⁷⁹.

Em suma, enquanto o crime de violação do dever de sigilo fiscal consagrado no n.º1 do artigo 91.º do RGIT, é um crime doloso, podendo ser o próprio sujeito passivo indireto a preencher este substracto legal, uma vez que, o ato deve cumulativamente preencher: a revelação dos dados do contribuinte a terceiro; a prática do ato a título de dolo; e ainda que estes dados e informações advenham do conhecimento através do dever de sigilo fiscal. Por outro lado, o n.º2 do artigo 91.º do RGIT, apenas delimita que os agentes e funcionários vinculados administrativamente

²⁷⁸ Cfr. NUNO SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1997, pp.270 e seguintes;

²⁷⁹ Cfr. Parecer n.º P000671996, do Conselho Consultivo da PGR, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 17/02/2016.

mediante relação jurídica de emprego público, podem preencher este substrato incriminador, devendo estes dados e informações advir do seu conhecimento através do dever de sigilo fiscal.

2.2. Tipo Subjetivo de Ilícito

O tipo subjetivo de ilícito, configura-se como resulta do artigo 91.º do RGIT, configura-se como um crime doloso, constituindo como elemento necessário para a prática deste ilícito, ou seja, requer a consciência do agente na prática do ato consagrado como crime nos termos da lei penal. Com efeito, é condição essencial, a vontade exteriorizada do agente em revelar expressamente a terceiros, os dados e informações tutelados pelo dever de confidencialidade fiscal, devendo este ainda, encontrar-se adstrito ao cumprimento deste dever por força expressa das normas jurídicas vigentes.

Porém, o n.º1 do artigo 91.º do RGIT não tipifica qualquer classe ou conjunto de indivíduos a que se possa imputar a prática de tal crime, referindo apenas o praticará quem “dolosamente *revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal*”. Na nossa humilde opinião, parece-nos que deve aqui ter-se em consideração o disposto no artigo 64.º da LGT, bem como todas as considerações que tecemos quanto a este dever de confidencialidade. Deste modo, e como *supra* referimos, não apenas os agentes e funcionários da Administração Tributária se encontram obrigados ao cumprimento deste dever de confidencialidade, mas também qualquer pessoa que tenha acesso aos dados protegidos por este dever sigilo fiscal - como será, a título de exemplo, o substituto tributário quando revelar dados do substituído sem prévia autorização deste -, devendo também estes ser subjetivamente tipificados na previsão desta infração tributária

Com efeito, e como resulta já do n.º2 do mencionado preceito legal, o funcionário que, sem estar devidamente autorizado, revele dados tributários de que teve conhecimento ou que lhe foram confiados no exercício das suas funções (ou por causa delas) com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros, é

punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias. Da conjugação e interpretação que fazemos do n.º2 e do n.º1 do artigo 91.º do RGIT, somos pela conclusão que o legislador procurou, principalmente com o n.º2 deste preceito legal, ser restrito quanto ao enquadramento dos sujeitos que podem preencher o elemento objetivo do crime, sendo que o ilícito consagrado neste n.º2, apenas pode ser praticado - do ponto de vista *subjetivo* -, pelos os agentes e funcionários da administração tributária, enquanto que, neste n.º1 do mesmo preceito, o legislador procurou abranger qualquer pessoa que tenha conhecimento dos dados ou se aproveite do dever de sigilo fiscal, estando aqui incluídos terceiros que tenham conhecimento destes dados tributários.

Enquanto norma de natureza penal, torna-se assim fundamental que o elemento delimitador quanto ao agente se encontre bem demarcado, sendo necessário, à luz do princípio da tipicidade, e sob pena de cairmos numa ambiguidade permissiva de uma interpretação ampla pelo aplicador da norma, que seja a própria lei a especificar clara e suficientemente os factos em que se desdobra o tipo legal do crime, excluindo quaisquer definições vagas e incertas da norma criminal, de modo a que se impõe que a mesma seja suficiente e autónoma no seu conteúdo²⁸⁰.

Deste modo, o conceito de “funcionário” não poderia ser deixado ao acaso pelo legislador, sendo por isso delimitado pelo legislador - a título subsidiário à luz do disposto na alínea a) do artigo 3.º do RGIT -, tipificando no artigo 386.º do CP, o que deve ser considerado como “funcionário”

A valoração jurídico-criminal deste substracto pode assim exprimir do ponto de vista *subjetivo* duas categorias que importam na valoração do crime de violação do sigilo fiscal, nomeadamente uma categoria psicológica do agente, e uma categoria de acontecimento do mundo externo²⁸¹, pois o funcionário apenas comete o crime de violação do dever de sigilo como previsto no artigo 91.º do RGIT se a informação que revelar a terceiros, advir do dever de confidencialidade fiscal.

²⁸⁰ Cfr. J.J GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada Vol. I...op. cit.* p.495.

²⁸¹ Cfr. Parecer P000671996, do Conselho Consultivo da PGR, disponível em <http://www.dgsi.pt/> consultado a última vez em 17/02/2016.

3. *Contraordenação de Violação do Sigilo*

Como falamos *supra* o Direito Infraccional Tributário, comporta duas categorias diversas, o Direito Contraordenacional Tributário e o Direito Penal Tributário. Como vimos também, no Direito Contraordenacional Tributário estaremos perante aquelas situações em que os direitos fundamentais a tutelar, não merecem a intervenção do Direito Penal, configurando-se como direitos relativamente neutros, impondo que as consequências jurídicas sejam meramente consequências administrativas, nomeadamente através da aplicação de coimas.

Deste modo, resulta do artigo 115.º do RGIT, que o ato praticado pelo agente, se mostre menos gravoso ou negligente, do que os atos previstos no artigo 91.º do RGIT, tendo aqui especial cuidado o legislador em consagrar a “antijuridicidade” do ato praticado pelo agente, na medida em que não poderia tutelar através de consequências jurídicas mais gravosas, atos que ao serem antijurídicos e desconformes com as regras e valores tutelados pelo ordenamento, não se mostrem merecedores de tutela penal²⁸².

No que ao crime de violação do dever de sigilo fiscal concerne, o legislador, em termos idênticos aos prescritos no artigo 91.º do RGIT, veio consagrar o mesmo tipo legal, diferenciando apenas quanto ao elemento *subjetivo*, punindo a violação do dever de sigilo a título negligente em sede contraordenacional, e punindo as condutas dolosas a título de crime²⁸³. Neste sentido dispõe o artigo 115.º do RGIT relativo à infração contraordenacional de violação do dever de sigilo fiscal, prescreve que “A revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respetivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência, é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 1500”.

À semelhança do que ocorre com o crime de violação do dever de sigilo fiscal, o legislador, pautado pelo mesmo princípio da tipicidade, veio, no âmbito do direito

²⁸² Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 06/04/2011, processo n.º 1755/10.0T2AGD.C1, Relator Jorge Dias; Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 03/12/2008, processo n.º 181/07.2TASRE.C1, Relator Gabriel Catarino, disponíveis em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 30/03/2016.

²⁸³ Cfr. RUI RIBEIRO PEREIRA, O Crime Fiscal no Contexto Ibérico – Tópicos para a sua Compreensão, Verbo Jurídico, 2008, p.23.

contraordenacional²⁸⁴ delimitar com exaustidão os elementos que compõem este ilícito contraordenacional²⁸⁵.

3.1. Elemento Objetivo

A contraordenação de violação do dever de sigilo fiscal encontra-se consagrada no artigo 115.º do RGIT, estatuinto que pratica a contraordenação da violação do dever de sigilo fiscal, quem a título negligente, revelar ou se aproveitar do segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respetivas funções ou por causa delas.

A qualificação e punição da violação do dever de sigilo como contraordenação visa, à semelhança do que ocorre com o crime de violação do dever de sigilo, prevenir a violação do dever de confidencialidade fiscal a que os agentes e funcionários da administração estão adstritos, tendo o legislador previsto expressamente, ao invés do que ocorre com o crime de violação do dever de sigilo fiscal – no qual apenas é preenchido o tipo *subjetivo* de ilícito quando praticado dolosamente –, a punibilidade a título de negligência de tais comportamentos (ou omissões).

Assim, e à semelhança do crime tipificado no artigo 91.º do RGIT, a contraordenação da violação do dever de sigilo trata de uma infração tributária de perigo perante os prejuízos decorrentes da divulgação da situação tributária do contribuinte²⁸⁶.

O tipo incriminador é, aqui, preenchido quando o funcionário, atuando com negligência, revelar dados e informações sujeitas ao dever de confidencialidade previsto no artigo 64.º da LGT, devendo esta informação advir do conhecimento em virtude das funções do funcionário, isto é, o conhecimento destes dados e informações

²⁸⁴ Cfr. PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário do Regime Geral das Contraordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2011, pp.26 e seguintes; J.J GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada Vol. I...op. cit.* pp.494 e seguintes.

²⁸⁵ Cfr. PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário do Regime Geral das Contraordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2011, pp.26 e seguintes; J.J GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada Vol. I...op. cit.* pp.494 e seguintes.

²⁸⁶ Cfr. NUNO SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal... op. cit.* pp.270 e seguintes;

dos obrigados tributários deve advir do exercício das funções praticadas pelo funcionário.

3.2. *Elemento Subjetivo*

A contraordenação da violação do dever de sigilo, prevista no atual artigo 115.º do RGIT, é, contrariamente ao que ocorre no homólogo crime de violação do dever de sigilo previsto no artigo 91.º do RGIT, uma infração punível a título de negligência.

A negligência como prescreve o artigo 15.º do Código Penal - integralmente aplicável ao direito contraordenacional tributário por força do artigo 3.º alínea b) do RGIT *ex vi* artigo 32.º do RGCO -, consiste numa conduta (comissiva ou omissiva) do agente sem que proceda com o cuidado a que, segundo as circunstâncias, está obrigado e de que é capaz, e que deriva do facto de este representar como possível a realização de um facto que preenche um tipo de contraordenação mas atuar sem se conformar com essa realização, ou não chegar sequer a representar a possibilidade de realização do facto. Como refere o Supremo Tribunal de Justiça, a “punição da negligência funda-se no poder - dever do agente de atuar de outro modo, sendo a culpa o nexo de imputação ético-jurídica que liga o facto ilícito à vontade do agente”²⁸⁷.

Como se vislumbra deste imperativo legal, pode-se reter que estará em causa neste tipo de ilícitos, a falta do dever de cuidado a que o agente está adstrito, como é *in casu*, a falta do dever de cuidado pelos agentes, que estando obrigados aos deveres de confidencialidade previstos no artigo 64.º da LGT, não impeça o conhecimento por terceiro, dos dados e informações que digam respeito à situação patrimonial ou pessoal do contribuinte, na medida em que o agente pode inviabilizar este conhecimento aos dados que estarão sujeitos ao dever de sigilo.

Pelo exposto, a valoração jurídico-criminal desta infração fiscal requer assim, que o agente atue negligentemente, isto é, que omita os deveres de cuidado a que está adstrito, de modo a permitir o acesso por terceiros aos dados e informações sujeitos ao dever de confidencialidade fiscal, configurando-se ainda como necessário, que exista

²⁸⁷ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 08/01/2003, processo n.º SJ200301080045043, Relator Virgílio Oliveira, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 09/04/2016.

entre o agente e a administração tributária, um vínculo jurídico de emprego público com a administração pública, ou nos casos em que o agente não seja funcionário ou agente da administração tributária, o agente na prática da infração intervenha nos atos de gestão fiscal em virtude do cumprimento das normas jurídico tributárias a que está adstrito, fruto da privatização do sistema de gestão fiscal.

4. *Infração disciplinar*

Os funcionários da Administração pública em geral, e da Administração tributária em particular, encontram-se juridicamente vinculados à Administração pública por uma relação de emprego público, pela qual uma pessoa singular presta a sua atividade a um empregador público, de forma subordinada e mediante remuneração, nos termos previstos na Lei n.º35/2014, de 20 de Junho.

Como trabalhadores juridicamente vinculados por um contrato de emprego público, prescreve o n.º3 do artigo 176.º da Lei n.º35/2014, de 20 de Junho, que “Os trabalhadores ficam sujeitos ao poder disciplinar desde a constituição do vínculo de emprego público, em qualquer das suas modalidades”, nos termos da mesma lei, ou seja, o trabalhador com vínculo jurídico de emprego público encontra-se sujeito aos deveres gerais dos trabalhadores em função pública, nomeadamente: a) O dever de prossecução do interesse público; b) O dever de isenção; c) O dever de imparcialidade; d) O dever de informação; e) O dever de zelo; f) O dever de obediência; g) O dever de lealdade; h) O dever de correção; i) O dever de assiduidade; j) O dever de pontualidade²⁸⁸.

Deste modo, a violação do dever de confidencialidade por parte dos trabalhadores da administração tributária implicará a violação dos deveres de prossecução do interesse público e de zelo previstos no artigo 73.º n.º1, n.º2 alínea a) e e), n.º 3 e n.º7 da Lei n.º 35/2014, de 20 de Junho, uma vez que tal aproveitamento em benefício próprio ou de terceiros das revelações dos dados e informações a terceiros implica o desrespeito pelos direitos consagrados na Constituição, nas leis e pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

²⁸⁸ Cfr. Artigo 73.º da Lei n.º35/2014, de 20 de Junho.

A violação dos deveres dos trabalhadores em funções públicas, quando cometida pelos mesmos, acarreará para este, o desencadeamento do poder disciplinar e por conseguinte à aplicação das sanções jurídicas, podendo levar até à demissão ou ao despedimento do funcionário (cf. artigo 176.º n.º3 e artigo 180.º n.º1 alínea d) *ex vi* artigo 183.º, todos da Lei n.º35/2014, de 20 de Junho)²⁸⁹.

Como se vislumbra da conjugação destes preceitos normativos, a prática de atos em desconformidade com as regras jurídicas consagradas, e que coloquem em causa a violação do bem jurídico tutelado pelo dever de sigilo fiscal, acarreará para o agente, a punição do seu agente a título disciplinar, e, nos casos mais gravosos, a aplicação de pena de prisão, sem prejuízo do desencadeamento de procedimentos internos (no seio da Administração tributária) que poderão determinar, nas situações mais gravosas, o despedimento ou demissão do infrator

²⁸⁹ Cfr. Parecer P000671996, do Conselho Consultivo da PGR, disponível em <http://www.dgsi.pt> consultado a última vez em 19/02/2016.

DIVISÃO III

ACESSO A DADOS E INFORMAÇÕES TUTELADOS PELO DEVER DE CONFIDENCIALIDADE

1. Introdução

Como concluímos na análise que precede, os dados pessoais que expressem de alguma forma a situação contributiva bem como os elementos pessoais ou patrimoniais dos contribuintes, tem um caráter reservado, não podendo ser cedidos nem revelados a terceiros, uma vez que se reportam à intimidade e à privacidade do sujeito passivo. Porém, existem situações em que terceiros alheios a este vínculo intersubjetivo, podem no âmbito das suas funções, ter acesso a estes dados de caráter sigiloso e reservado.

Este acesso por entidades terceiras pode ser conseguido por entidades que nos termos da lei e que em prossecução de diversas finalidades estaduais ou coletivas, tenham a faculdade legal de aceder a estes dados sigilosos, sempre e quanto esteja subjacente o cumprimento de interesses coletivos e sociais de enorme importância para a vida em sociedade, como é a título de exemplo o acesso a estes dados pela CNPD. No entanto, também sujeitos como os agentes de execução podem, no âmbito das suas funções, aceder aos dados de caráter reservado em matéria fiscal, operando aqui a prerrogativa da prossecução do interesse público em detrimento da intimidade do contribuinte, concretizando os valores de justiça subjacentes às leis de processo. Nesta situação, também os agentes de execução que tenham acesso a estes dados tributários de natureza sigilosa ficam eticamente e deontologicamente vinculados aos deveres de sigilo, não podendo revelar estes dados a terceiros.

Nessa medida, o direito à confidencialidade fiscal abrange não só agentes e funcionários da Administração Tributária, mas também terceiros que no âmbito das suas funções tenham acesso a estes dados de carácter reservado, encontrando-se estes também adstritos, nos termos da lei e dos regulamentos das ordens profissionais, ao dever de sigilo.

2. Acesso de Entidades que Não a Administração Tributária a Dados Tributários

2.1. Comissão Nacional de Protecção de Dados

A Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPDP) surge como a entidade administrativa que goza nos termos da lei, do acesso aos dados pessoais dos contribuintes, cedendo o dever de confidencialidade fiscal perante as solicitações de acesso da CNPDP, já que esta encontra-se incumbida de fiscalizar e controlar as disposições legais e regulamentares em matéria de protecção de dados pessoais, devendo por isso aceder a estes dados quando considere necessário às finalidades a prosseguir²⁹⁰

Configurando-se como a entidade administrativa com competência para tutelar o cumprimento das normas relativas ao tratamento dos dados pessoais, a CNPDP pode, nos termos da lei, exigir a colaboração das demais entidades públicas e privadas, constituindo obrigação destas facultar todas as informações que lhe forem solicitadas (cf. artigo 24.º da LPDP). Para que se concretize esta prerrogativa, a CNPDP pode quando tiver necessidade, examinar o sistema informático e os ficheiros de dados pessoais, bem como toda a documentação relativa ao seu tratamento e à sua transmissão. Assim e como decorre da LPDP, o sigilo fiscal será derogado nas situações em que a CNPDP, no âmbito das suas funções de fiscalização, deva ter acesso aos registos e às bases de dados onde constem os dados pessoais dos contribuintes,

²⁹⁰ O artigo 22.º da LPDP prescreve que “A CNPDP é a autoridade nacional que tem como atribuição controlar e fiscalizar o cumprimento das disposições legais e regulamentares em matéria de protecção de dados pessoais, em rigoroso respeito pelos direitos do homem e pelas liberdades e garantias consagradas na Constituição e na lei”.

contanto que esse acesso se configure como essencial para a concretização das funções a que legalmente a referida entidade está incumbida.

Por último, cabe dizer que também os funcionários e agentes que integrem a CNPD, e que por virtude das suas funções obtenham ou consigam acesso a estes dados pessoais, se encontram sujeitos nos termos da lei ao mesmo dever de confidencialidade, comunicando-se ainda, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária, a quem quer que obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal.

Em suma, o legislador procurou tutelar o acesso por terceiros que, no âmbito das suas funções e na prossecução de interesses da coletividade, acedam e procedam ao tratamento de dados de natureza íntima e reservada, ficando estes sujeitos adstritos ao dever de confidencialidade, tanto nos termos da lei fiscal, como nos termos da lei que regula o funcionamento da CNPD e o tratamento dos dados pessoais.

2.2. Acesso a Dados Pessoais Tributários em Colaboração com os Tribunais

O conhecimento dos dados pessoais também configura um meio instrumental no âmbito de processos de índole judicial, e que corram juízo nos tribunais nacionais, constituindo o acesso a estas informações, uma mais-valia na busca da verdade material.

Porém, e como temos vindo a referir ao longo da nossa exposição, o dever de confidencialidade fiscal surge neste campo como um possível limite na busca da verdade material, na medida em que o acesso a estes dados pessoais dos contribuintes pode, em proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, encontrar-se vedado.

Ora, este dever de confidencialidade fiscal não obsta à revelação destes dados ao tribunal, pois como se encontra consagrado na alínea d) do n.º2 do artigo 64.º da LGT, o referido dever cessa nos casos de colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal, o que também será de aplicar no âmbito de processos de natureza tributária.

No âmbito dos processos de natureza tributária, os tribunais gozam da prerrogativa legal de requerer as informações necessárias para o bom andamento do processo (cf. artigo 13.º n.º2 do CPPT), sendo da competência do órgão periférico local da situação dos bens ou da liquidação, a organização do processo, devendo instruí-lo com todos os elementos e dados tributários que tenha na sua posse e sejam relevantes para o bom desenvolver do processo (cf. artigo 111.º n.º2 alínea b) e c) do CPPT).

Já no âmbito dos processos de natureza não tributária, poderá ser obtido o acesso direto aos dados de natureza tributária, nomeadamente, nas situações em que seja requerido pedido de apoio judiciário nos termos do artigo 20.º da CRP e do artigo 8.º-B n.º2 da Lei n.º47/2007, de 28 de Agosto, e o requerente autorize o seu acesso, bem como nas situações previstas no artigo 60.º do Decreto-Lei n.º15/93, de 22 de Janeiro, e ainda nos casos previstos no artigo 749.º do CPC, em que o Agente de Execução goza da faculdade legal de acesso aos dados tributários dos executados no âmbito do processo executivo de natureza civil²⁹¹.

No entanto, fora dos casos expressamente consagrados, o acesso aos dados tributários em colaboração com os tribunais, nomeadamente no âmbito de processos judiciais, constitui decorrência do imperativo legal consagrado no artigo 135.º n.º3 do CPP, sendo que a recusa pela administração tributária na revelação de dados tributários (seja pelo Ministério Público, ou pelos órgãos de polícia criminal) apenas pode ser ultrapassada pela intervenção do tribunal superior. Assim, e quando a administração tributária a tanto se obste, a revelação de dados tributários apenas pode ser deferida pela intervenção do tribunal superior, pois apenas este “pode decidir da prestação de testemunho com quebra do segredo profissional sempre que esta se mostre justificada, segundo o princípio da prevalência do interesse preponderante, nomeadamente tendo em conta a imprescindibilidade do depoimento para a descoberta da verdade, a gravidade do crime e a necessidade de proteção de bens jurídicos”.

Já no âmbito dos processos cíveis, a questão não assume tanta relevância, uma vez que, num processo marcadamente dominado pelo princípio do dispositivo, cabe às partes trazer para o processo os dados e informações para o desenvolvimento do

²⁹¹ Cfr. Ofício Circulado da Administração Tributária e Aduaneira n.º 60.073 de 22/04/2010, Processo n.º 2009 000 084.

processo, ou seja, o acesso a dados tributários é dado pelo próprio contribuinte, sob pena de violação dos deveres de cooperação que incidem sobre as partes (e da cominação de sanção por litigância de má-fé, sem prejuízo da inversão do ónus da prova – artigos 7.º, 417.º, 542.º, n.º2, alínea c) do CPC), estando por isso afastado o princípio da confidencialidade fiscal à luz da alínea a) do n.º2 do artigo 64.º da LGT.

2.3. *Sigilo Profissional dos Advogados e Solicitadores*

Os advogados e solicitadores são profissionais que exercem, no território português, as atividades relacionadas com a profissão jurídica que se encontram estabelecidas pela Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto.

Estes profissionais liberais, quer sejam licenciados em Direito com inscrição em vigor na Ordem dos Advogados²⁹² ou solicitadores inscritos na Ordem dos Solicitadores e Agentes de Execução, desempenham atos relacionados com a atividade jurídica legalmente prevista, sendo que apenas os advogados e solicitadores poderão através do exercício do mandato representar judicialmente ou extrajudicialmente os seus clientes. No entanto, e com vista à correta apreensão dos factos e subsunção destes às normas jurídicas que versem sobre as realidades interentes aos mesmos, tarefas, estas, fundamentais ao cabal exercício do mandato, o cliente deverá ter a liberdade de dizer o que lhe aprouver, nomeadamente, confiando àqueles profissionais segredos e informações que digam respeito à esfera mais íntima destes. Compete, posteriormente, ao advogado ou solicitador, após a análise dos dados confiados pelos próprios titulares ou pelos serviços administrativos que os detenham, proceder a uma seleção daqueles que interessam à causa, ou seja, ao exercício do mandato.

Para este efeito, estes profissionais encontram adstritos ao dever de sigilo profissional, que constitui pedra angular de toda a estrutura destes profissionais e que funciona, simultaneamente, como uma prerrogativa (que lhes permite o digno exercício das suas profissões) e como um dever (na medida em que se encontram

²⁹² Os advogados atualmente inscritos na Ordem dos Advogados, regem-se pelas normas determinadas nos estatutos da Ordem dos Advogados, que foi aprovada pela Lei n.º 145/2015 de 9 de Setembro, disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idsc=128, e consultado a última vez em 12/01/2016.

impedidos de divulgar ou de se aproveitarem, em proveito próprio ou de terceiros, de quaisquer informações que tenham obtido no âmbito da sua atividade profissional).

O referido dever ético e deontológico encontra-se previsto, para os Advogados, no artigo 92.º do EOA, o qual prescreve que “O advogado é obrigado a guardar segredo profissional no que respeita a todos os factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços”, e, para os Solicitadores nos artigos 127.º e 141.º do EOSAE, que dispõem que os referidos profissionais “estão obrigados a manter reserva sobre quaisquer matérias que lhes estejam confiadas, designadamente documentos, factos ou quaisquer outras questões das quais tenham conhecimento no âmbito de negociações entre as partes envolvidas”, bem como sobre factos de que tenham tido conhecimento “em virtude de cargo desempenhado na Ordem” ou “referentes a assuntos profissionais comunicados por colega com o qual esteja associado ou ao qual preste colaboração”.

Para além disso, a importância deste dever de sigilo - como pedra basilar da atividade dos advogados e solicitadores - é ainda reforçada pela Carta Deontológica dos Postulantes Europeus, a qual, no seu artigo 6.º, prescreve que “da natureza da missão de postulante resulta que este seja depositário de segredos do seu cliente e destinatário de informações confidenciais, transmitidas pelo cliente ou por terceiros no âmbito da prestação de serviços ao seu constituinte. Em relação às informações e factos vindos de referir, tem o postulante o dever estrito de guardar segredo profissional, dever esse que é o mais seguro penhor da existência de confiança, que preside à relação profissional que se estabelece entre o postulante e o seu cliente. *O segredo profissional constitui-se assim como o principal direito e dever do postulante*”(itálico nosso).

Centrando a nossa atenção na *ratio* deste dever deontológico, verificamos que o mesmo surge, em grande medida, como decorrência do já preceituado artigo 26.º da CRP, que prevê que todas as pessoas têm direito à reserva da vida íntima, não podendo qualquer pessoa revelar a terceiros, salvo com o consentimento do seu titular ou por permissão legal, dados de natureza pessoal que tenha conhecimento e que constituam dados de natureza íntima e pessoal e não sejam de conhecimento público (v.g dados

referentes ao registo civil, registo comercial, etc)²⁹³. Assim, o sigilo profissional consubstancia um mecanismo instrumental na tutela do princípio da reserva da vida íntima e na concretização do imperativo constitucional expressamente plasmado no artigo 26.º da CRP, operando, numa dimensão *negativa*, através da proibição de divulgação dos dados pessoais a terceiros sem consentimento legal ou do seu titular, e, numa dimensão *positiva*, pela proibição de utilização dos dados pessoais dos cidadãos para fins que não sejam os previstos para a sua cessão²⁹⁴.

A consagração deste dever surge como medida de proteção dos sujeitos que, carecendo de tutela para os seus direitos (reais, de crédito ou pessoais) ou interesses legalmente protegidos, necessitam, nos termos da lei de processo, de confiar tais pleitos a advogados e/ou solicitadores, e que, para tanto, voluntariamente renunciam a uma parcela da sua intimidade, transmitindo-lhes informação de interesse para a prossecução das causas, mesmo concretizando uma restrição deste direito fundamental de reserva da vida íntima com esta cessão de dados²⁹⁵. Neste sentido, a figura do sigilo profissional caracteriza-se como um meio instrumental na proteção dos dados de natureza pessoal que sejam relevantes para a prossecução da atividade do advogado e do solicitador, e que lhes sejam transmitidos e confiados pelos clientes com vista à prática de determinado ato jurídico em prol dos interesses destes, constituindo a violação deste dever de sigilo a prática de crime tipificado no artigo 195.º e artigo 196.º, ambos do CP, bem como de ilícito disciplinar susceptível de aplicação de penas disciplinares (tais como a suspensão ou até mesmo a expulsão) pelas respetivas ordens profissionais.

Pelo exposto, fácil será deduzir que, na situação prevista na alínea d) do n.º2 do artigo 64.º da LGT, nomeadamente, quando os advogados e solicitadores tenham,

²⁹³ No mesmo sentido RUI PINTO vem afirmar que os dados relativos aos atos processuais não se encontram sujeitos a sigilo, uma vez que, são de conhecimento público devido à publicidade deste. Cfr. RUI PINTO, *Manual da Execução e Despejo...* op. cit. p.93.

²⁹⁴ Cfr. GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Vol.I...* op.cit. p.467.

²⁹⁵ “El ciudadano precisa del Abogado para conocer el alcance y la trascendencia de sus atos y las consecuencias jurídicas de los mismos; y para ello debe hacer necesariamente una renuncia de su espacio de intimidad, transmitiendo al Abogado una información que tiene un interés jurídicamente protegido –un derecho subjetivo, diría Ihering– en mantener reservada. El secreto profesional y la confidencialidad son deberes y a la vez derechos del Abogado que no constituyen sino una singularización de los derechos fundamentales que el ordenamiento jurídico reconoce al ciudadano”. Cfr. LORENZO DE TOLEDO QUINTANA, *El Derecho De Defensa En Relación Con El Secreto Profesional Del Abogado*, p.45, disponível em http://www.fundacionmarianoruizfunes.com/ver_articulo.php?articulo=136, consultado a última vez em 23/04/2015

no âmbito das suas funções, acesso a dados de carácter íntimo que envolvam a situação pessoal ou patrimonial dos contribuintes, também se deverá aplicar a estes profissionais do foro jurídico, à luz do n.º3 do mesmo artigo, o dever de confidencialidade fiscal²⁹⁶.

Deste modo, os advogados e solicitadores que tenham acesso, no âmbito das suas funções - e com vista a prover aos interesses desta classe de profissionais -, a dados protegidos pelo dever de confidencialidade fiscal, devem estrita observância ao dever deontológico fundamental do segredo profissional e ao dever de confidencialidade fiscal, ficando legalmente vinculados a não revelar os dados pessoais que tenham conhecimento.

2.4. Provedor de Justiça

A figura do provedor de justiça surgiu no ano de 1975 baseada na versão clássica da instituição escandinava do *Ombudsman*²⁹⁷. Trata-se de um órgão do Estado eleito pela Assembleia da República, que tem por função principal a defesa e promoção dos direitos, liberdades, garantias e interesses legítimos dos cidadãos, assegurando através de meios informais a justiça e a legalidade do exercício dos poderes públicos (cf. artigo 1.º da Lei n.º 9/91, de 09 de Abril, que aprovou o Estatuto do Provedor de Justiça).

No plano constitucional, a figura do provedor de justiça encontra-se consagrada no artigo 23.º da CRP, o qual prescreve que “O Provedor de Justiça é um órgão independente, sendo o seu titular designado pela Assembleia da República, pelo tempo que a lei determinar”. Acresce ainda o n.º4 do artigo 23.º da CRP, que os “órgãos e agentes da Administração Pública cooperam com o Provedor de Justiça na realização da sua missão”. Este dever de cooperação dos órgãos e agentes da Administração para com o provedor de Justiça implica a obrigatoriedade de estes

²⁹⁶ Cfr. ASSOCIAÇÃO PARA A PROMOÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, *Transparência e sigilo na administração pública: a questão dos dados Fiscais*, 2013, disponível http://www.apdsi.pt/uploads/news/id650/Tomada%20de%20Posição_GAN_APDSI_24%20de%20abril%202013.pdf, consultado a última vez em 10/01/2016

²⁹⁷ Cfr. J.J. GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada Vol. I...op. cit.* p.440.

funcionários e agentes cederem os dados que lhes forem solicitados pelo Provedor de Justiça (cf. artigo 29.º n.º1 do Estatuto do Provedor de Justiça), constituindo um dever jurídico cuja omissão, ou seja, incumprimento, implicará a prática do crime de desobediência, sem prejuízo do procedimento disciplinar que se afigure previsto (cf. artigo 29.º n.º6 do Estatuto do Provedor de Justiça).

Deste modo, facilmente se compreenderá que o sigilo fiscal cede perante as solicitações do Provedor de Justiça, sem prejuízo do dever de sigilo a que este se encontra vinculado relativamente aos factos de que tome conhecimento no exercício das suas funções. Deste modo, impondo-se esta prerrogativa em detrimento do dever de confidencialidade, quando o Provedor de Justiça tenha no exercício das suas funções acesso a dados tributários, sujeitos a tutela nos termos das leis tributárias e fiscais, também se deverá adstringir este órgão ao dever de confidencialidade que os protege²⁹⁸.

2.5. Deputados como Sujeitos que não gozam da prerrogativa de Aceder aos Dados Tributários

O Estatuto dos Deputados aprovado pela Lei nº 7/93, de 1 de Março, dispõe no seu artigo 12.º, que os deputados exercem livremente o seu mandato, sendo-lhes garantidas condições adequadas ao eficaz exercício das suas funções, designadamente ao indispensável contacto com os cidadãos eleitores e à sua informação regular, estando todas as entidades públicas sujeitas ao dever geral de cooperação para com os mesmos, devendo fornecer-lhes os elementos, informações e publicações oficiais por aqueles solicitados (cf. também artigo 156.º alínea e) da CRP).

Como decorre assim tanto da Constituição como do Estatuto dos Deputados, os deputados podem requerer dados e informações que sejam necessários para a

²⁹⁸ Cfr. ABÍLIO MORGADO, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal* - n.º 414, Julho / Dezembro - 2004, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos... *op. cit.* pp.46 e seguintes. Neste sentido também PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA e JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, apesar de algumas reticências quanto a esta conclusão, afirmando que a redação deste preceito é infeliz, apenas sendo útil se se reportar à generalidade do dever de sigilo, que seja legalmente consagrado, concluindo que deverá ser preservado o direito à confidencialidade, visando-se a tutela destes através da consagração do dever de sigilo do Provedor de Justiça. Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”... p.41.

prossecução das suas tarefas, desde que estes sejam adequados e necessários ao escopo prosseguido pelos deputados.

No entanto, não se vislumbra, nem da Constituição nem do próprio Estatuto dos Deputados, o direito de poderem recolher informação que esteja sujeita ao dever de confidencialidade fiscal, não havendo, por este motivo, norma que atribua aos deputados uma prerrogativa que permita aceder a dados abrangidos pelo dever de confidencialidade fiscal. Assim, parece que o legislador priorizou a tutela dos contribuintes e dos dados pessoais sujeitos a este dever de sigilo fiscal, não reconhecendo aos deputados o direito de recolher informações e dados que estejam na posse das repartições públicas da Administração Pública²⁹⁹.

Deste modo, os deputados não gozam da prerrogativa legal de aceder aos dados pessoais dos contribuintes sem necessidade do levantamento do dever de sigilo, tendo o legislador priorizado, em face dos interesses em questão, os direitos fundamentais dos contribuintes.

3. Acesso pela Administração Tributária a Dados Fiscais na Posse de Outras Entidades

3.1. Instituições Bancárias e de Crédito

A atividade bancária surge no atual contexto sócio-económico, como uma atividade basilar nas atividades económicas da sociedade, configurando-se como meio de crescimento económico e social, principalmente e fonte da importância que a política tem atribuído a esta atividade³⁰⁰.

Fruto desta importância, as relações jurídico-bancárias encontram-se reguladas pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, que aprovou o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF). Não obstante a regulamentação existente, o legislador não consagrou o que deveria ser considerado

²⁹⁹ Cfr. ABÍLIO MORGADO, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal* - n.º 414, Julho / Dezembro - 2004, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos... *op. cit.* p.48.

³⁰⁰ Cfr. ARMINDO SARAIVA MATIAS, *Direito Bancário*, Coimbra Editora, 1998, pp.17 e seguintes; ALMENO DE SÁ, *Direito Bancário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008; ANTÓNIO PEDRO FERREIRA, *Direito Bancário*, 2ª Edição, Lisboa, Quid Juris, 2008, pp.23 e seguintes.

como atividade bancária - apenas referindo as operações que podem ser realizadas (cf. artigo 4.º do RGICSF) , e definindo apenas o que considera como instituição de crédito ou bancária - apenas refere as espécies de instituições (cf. artigo 4º do RGICSF).

Este regime jurídico que regula o funcionamento das instituições bancárias, consagra no seu artigo 78.º, que estão sujeitos ao dever de confidencialidade “os membros dos órgãos de administração ou fiscalização das instituições de crédito, os seus colaboradores, mandatários, comissários e outras pessoas que lhes prestem serviços a título permanente ou ocasional não podem revelar ou utilizar informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição ou às relações desta com os seus clientes cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços”.

Pelo exposto, o incremento das atividades bancárias trouxe a necessidade de consagrar um estrito dever de segredo em relação aos dados e informações dos clientes bancários, uma vez que, como parcelas da vida íntima e privada, o seu conhecimento não deve ser permitido face a terceiros, proibindo-se a devassa destas informações por quem seja alheio a esta relação jurídica de natureza bancária.

Com efeito, e como *supra* referimos, este direito fundamental de reserva da vida íntima não se configura como um direito absoluto, pois em determinadas ocasiões deve ceder em conflito perante outros direitos fundamentais, nomeadamente quando procure acautelar um direito de maior interesse para a coletividade³⁰¹. Assim, quando a sua divulgação não derive de autorização dos clientes para tanto, um facto que deva estar sujeito a sigilo apenas pode ser revelado à Administração Tributária quando estas informações sejam necessárias para a busca da verdade material.

Pelo exposto, é assim garantido que as instituições de crédito e as sociedades financeiras encontram-se obrigadas, sempre que a Administração Tributária o solicite,

³⁰¹ Neste sentido o Tribunal da Relação de Coimbra afirmou que “I - Porque o segredo bancário não constitui um valor absoluto, nem sequer está diretamente englobado no que é nuclear à reserva da intimidade da vida privada e familiar, terá de ceder sempre que isso seja necessário para acautelar outros valores de hierarquia mais elevada, segundo o princípio da prevalência do interesse preponderante. II - Verificando-se um conflito entre dever de sigilo que impende sobre as instituições de crédito e financeiras e o de cooperação para a realização da justiça, que visa satisfazer interesses bem mais relevantes, mesmo no âmbito do processo civil, deverá o mesmo ser dirimido no sentido da quebra ou levantamento de tal segredo”. Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 06/04/2010, processo n.º 120-C/2000.C1, relator Emídio Costa, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 19/01/2016.

a comunicar os dados bancários dos contribuintes, desde que esses dados fundamentem a busca da verdade material prosseguida pela Administração Tributária no âmbito do procedimento e do processo tributário.

O legislador, consciente da necessidade de tais dados pela Administração Tributária, estipulou, no artigo 63.º-B da LGT, que a administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, nos casos expressamente previstos na lei.

Porém, este acesso aos dados bancários pela Administração Tributária não pode ser conseguido sem qualquer fundamento prévio que o legitime. Como aponta o n.º1 do artigo 63.º-B da LGT, os fundamentos que legitimam este acesso encontram-se taxativamente consagrados, apenas sendo permitido quando se verifique alguma das situações consagradas pelo legislador e quando o acesso seja devidamente fundamentado. Nestes casos, as instituições de crédito e as sociedades financeiras devem ceder estes dados sem autorização dos seus titulares ou sem autorização judicial que afaste este dever de sigilo.

Esta prerrogativa de acesso aos dados bancários pela Administração tributária tem sido entendida pela nossa jurisprudência como uma prerrogativa limitada, uma vez que o sigilo bancário apenas pode ser levantado com base em critérios de proporcionalidade, necessidade e adequação. Neste sentido, o acesso a dados bancários apenas pode ser obtido quando permita o apuramento da situação tributária do sujeito passivo (necessidade), quando tais dados sejam passíveis de ser obtidos pelo acesso a estes dados bancários (adequação), apenas podendo abranger os elementos sobre os quais se verifique a falta de colaboração do sujeito passivo, que, ao não os fornecer, impediu a busca da verdade material por parte da Administração Tributária (proporcionalidade)³⁰².

³⁰² Neste sentido o Tribunal Central Administrativo do Norte afirmou que “Da necessidade de subordinar o levantamento do sigilo bancário a critérios de proporcionalidade decorre que o levantamento do sigilo bancário só constituirá um instrumento lícito do apuramento da situação tributária do sujeito passivo quando, em concreto, se revelar necessário (no sentido de que não existe outra forma de suplantar a falta de colaboração do contribuinte); adequado (no sentido de que a informação em falta pode ser obtida com recurso a essa informação bancária), e proporcionada em sentido estrito (no sentido de que só pode ser pretendido o levantamento do sigilo bancário quanto aos elementos e aos períodos relativamente aos quais foi verificada a falta de colaboração”. Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 27/09/2012, processo n.º00380/12.5BEBRG, Relatora Anabela Ferreira Alves Russo, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 20/01/2016.

Como se compreende, a Administração Tributária não necessita de ter acesso a todos os dados bancários dos contribuintes, mas apenas àqueles que sejam adequados e necessários à prossecução das tarefas da Administração Tributária, não sendo necessário conhecer em detalhe todos os movimentos efetuados pelos contribuintes³⁰³.

Portanto, e com base no fundamento axiológico do dever de contribuir para a manutenção do sistema fiscal, pode este sigilo bancário ser levantado mediante autorização judicial que o consinta (cf. artigo 63.º n.º2 da LGT), ou quando, nos casos expressamente previstos na lei, esta autorização não seja necessária ao acesso dos dados bancários pela Administração Tributária³⁰⁴.

Realizado este pedido de acesso aos dados bancários pela Administração Tributária, a instituição de crédito instada deve fornecer os dados solicitados, pois a preterição de tal dever de conduta constitui crime de desobediência qualificada nos termos do artigo 348.º n.º2 do CP, podendo o contribuinte, neste caso, socorrer-se do processo jurisdicional previsto na alínea a) do n.º2 do artigo 146.º-A do CPPT.

Em suma, o sigilo bancário cede perante a necessidade de acesso a estes dados pela Administração Tributária, desde que se configure como um meio necessário e adequado à busca da verdade material a concretizar pela Administração. Assim, o sigilo bancário não se sobrepõe à Administração Tributária, pois esta goza da prerrogativa que lhe permite aceder a estes dados protegidos pelo dever de confidencialidade bancário, podendo aceder aos dados bancários dos contribuintes³⁰⁵.

³⁰³ Cfr. ASSOCIAÇÃO PARA A PROMOÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, *Transparência e sigilo na administração pública: a questão dos dados Fiscais*, 2013, disponível http://www.apdsi.pt/uploads/news/id650/Tomada%20de%20Posição_GAN_APDSI_24%20de%20abril%202013.pdf, consultado a última vez em 20/01/2016

³⁰⁴ “Neste ponto, a Lei de Orçamento de Estado para 2005 constituiu uma rutura com o passado. É agora ponto assente que a AT tem o poder de aceder a informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, apesar das decisões deverem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam”. Cfr. ASSOCIAÇÃO PARA A PROMOÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, *Transparência e sigilo na administração pública: a questão dos dados Fiscais*, 2013, disponível em http://www.apdsi.pt/uploads/news/id650/Tomada%20de%20Posição_GAN_APDSI_24%20de%20abril%202013.pdf, consultado a última vez em 20/01/2016

³⁰⁵ Cfr. ABÍLIO MORGADO, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal - n.º 414, Julho / Dezembro - 2004*, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos... *op. cit.* p.49.

3.2. A Informação prestada por Promotores de Planeamento Fiscal - Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro

O planeamento fiscal constitui uma realidade tributária que o legislador e o ordenamento jurídico colocam ao dispor dos contribuintes, na medida em que é lícito aos contribuintes escolher os meios e instrumentos que considerem mais vantajosos do ponto de vista fiscal³⁰⁶. Com efeito, o que o ordenamento jurídico procura é conferir aos contribuintes opções lícitas para que estes possam optar por determinado tipo de tributação, evitando que estes recorram a mecanismos de evasão e fraude fiscal.

Nesta senda dogmática, o Tribunal Central Administrativo do Sul já veio afirmar que no planeamento fiscal “procura-se a minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, querido até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte, como sejam os benefícios fiscais e as alternativas fiscais (v.g.a decisão de tributação separada, ou conjunta, em sede de uniões de facto no I.R.S.; a opção pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada para a determinação do lucro tributável em sede de I.R.C.; a opção, ou não, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades em I.R.C.) pelo que, dentro dos limites da lei e do direito, o sujeito passivo pode escolher as formas menos onerosas de tributação tendo como limite da sua pretensão minimizadora a fraude à lei”³⁰⁷.

O planeamento fiscal pode assim ser definido segundo os doutos ensinamentos de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, como “o conjunto de atos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, num quadro de licitude, têm por objetivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento fiscal”³⁰⁸.

Para SALDANHA SANCHES, o planeamento fiscal configura-se como uma “técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renúncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por

³⁰⁶ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, Almedina, 2012, p.1220.

³⁰⁷ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15/02/2011, processo n.º04255/10, Relator José Correia, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 17/01/2016.

³⁰⁸ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”... *op. cit.* p.1221

acção intelectual ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”³⁰⁹.

Como se vislumbra destas doutas considerações, o planeamento fiscal não constitui um conceito expressamente consagrado pelo legislador, constituindo, antes, produto do labor doutrinal no preenchimento das lacunas e dos espaços em branco deixados pelo legislador, sendo, deste modo, como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA “uma categoria meramente doutrinal ou lógica, um instituto implícito ou *sub silentio*”³¹⁰.

Deste modo, o planeamento fiscal concebe-se pelo que o legislador considera como factos tributários, sendo a fuga ao preenchimento destes factos tributários o que diferencia o planeamento fiscal de outros fenómenos tributários, como a evasão ou a fraude fiscal. Deste modo está assim na génese deste fenómeno justributário o princípio da tipicidade fiscal³¹¹ como corolário do princípio da legalidade fiscal.

O conceito de planeamento fiscal encontra-se frequentemente associado aos (conceitos) de evasão e fraude fiscal, configurando-se ambos como fenómenos jurídico-tributários que, contrariamente ao legalmente previsto, conferem ao contribuinte a possibilidade de desoneração ou diferimento do cumprimento das suas obrigações tributária, residindo o critério diferenciador na carga ética negativa que estes fenómenos (da evasão e fraude fiscal) assumem³¹². Neste sentido concordamos com a douta doutrina de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA quando afirma que a o critério diferenciador entre planeamento fiscal, evasão e fraude fiscal surge na carga

³⁰⁹ Cfr. J.L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites ao Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.21.

³¹⁰ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”... *op. cit.* p.1223.

³¹¹ Sobre o princípio da tipicidade no Direito Fiscal, Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, p.287; ALBERTO XAVIER, *Conceito e natureza do ato tributário*, Almedina, 1972, pp.312 e seguintes; ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, pp.319 e seguintes; CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, *Curso de Direito Fiscal – Vol.I*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal N.º124, 1982, pp.84 e seguintes.

³¹² Neste sentido Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”... *op. cit.* p.1223. Já para autores como SALDANHA SANCHES e ANA PAULA DOURADO a evasão e fraude fiscal não se classifica pela sua carga de ilicitude, mas sim pelos atos voluntários praticados pelo contribuinte, não respeitarem o espírito da lei. Neste sentido Cfr. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, pp.274 e seguintes; MARTA CALDAS, *O Conceito de Planeamento Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Almedina, 2015.

negativa atribuída aos conceitos, sendo que “no planeamento o grau de ilicitude é nulo, na evasão é moderado e na fraude é elevado”³¹³.

Assim, e em respeito pelos princípios da segurança jurídica e da justiça fiscal no cumprimento dos substractos factológicos tidos como relevantes para efeitos fiscais, o legislador viu-se obrigado a combater estas realidades jurídicas³¹⁴, principalmente através das vias legislativas, pelos quais consagrou, através do Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro, o Regime Jurídico de Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo. Este Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, veio instituir deveres de comunicação, informação e esclarecimento aos promotores fiscais, obrigando-os a comunicar à administração tributária esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais em ordem ao combate ao *planeamento fiscal abusivo*.

O planeamento fiscal foi, neste regime jurídico, expressamente definido como “qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto” (cf. artigo 3.º alínea a) do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro)³¹⁵. Embora consista numa expressão eminentemente legal – e que, portanto, carece da necessária interpretação –, não poderemos, por razões de economia e coerência de discurso e de conteúdo, analisar no âmbito do presente trabalho nem a *ratio* deste diploma, nem a terminologia adotada pelo legislador (quando refere que o objeto do referido diploma é o combate ao planeamento fiscal abusivo), pois, como *supra* referimos, o planeamento fiscal é um fenómeno que nunca deveria ser combatido por razões de liberdade e de autonomia privada dos contribuintes, contrariamente aos fenómenos de evasão e fraude fiscais, uma vez que, ao violarem os princípios da

³¹³ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”... *op. cit.* p.1223.

³¹⁴ Já o planeamento fiscal não deve ser alvo de medidas restritivas pelo legislador, pois o planeamento lícito surge aqui como corolário do princípio da autonomia da vontade dos contribuintes, podendo estes dentro das alternativas que o ordenamento lhes atribui, escolher a via que considerem mais adequada aos seus interesses, sendo a licitude a pedra angular de todo este planeamento fiscal. Neste sentido Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”... *op. cit.* p.1230.

³¹⁵ Cfr. CARLOS CUNHA DE SOUSA, *O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*, Working Papers TributariUM, 2012, disponível em http://tributarium.net/uploads/3/0/9/1/3091332/wp_2_carlos_cunha_de_sousa.pdf, consultado a última vez em 17/01/2016.

segurança jurídica e justiça fiscal, contrariam os valores enformadores do Direito Tributário e Fiscal.

Interessa-nos assim, no âmbito do presente estudo, analisar primordialmente o papel que os promotores assumem nesta relação, nomeadamente no âmbito da promoção de esquemas que determinem o tratamento de dados que sejam relevantes para efeitos tributários, e que coloquem em causa a situação patrimonial ou pessoal dos contribuintes, afetando por isso o seu direito à intimidade.

Como consagrado neste regime jurídico, estes promotores devem informar a Administração Tributária - no prazo de 20 dias - dos esquemas em quem tenham participado e que envolvam a concretização de uma vantagem fiscal, devendo esta informação abranger informação pormenorizada sobre o esquema fiscal em causa (cf. artigo 7.º n.º2 do Decreto-Lei n.º29/2008, de 25 de Fevereiro). Assim, os dados que sejam relevantes para a conceção destes esquemas deverão ser cedidos por estes promotores, estando os mesmos como prescreve o artigo 16.º do Decreto-Lei n.º29/2008, de 25 de Fevereiro, obrigados ao dever de confidencialidade sob os elementos comunicados ao abrigo do presente diploma legal, nos mesmos termos que a que estão sujeitos os agentes e funcionários da administração tributária conforme o estatuído no artigo 64.º da LGT.

Em suma, os promotores fiscais surgem aqui como agentes “*extrafisco*” que têm acesso a dados pessoais de natureza tributária e que estarão assim sujeitos ao dever de confidencialidade, de igual forma que os agentes e funcionários da Administração Tributária, não devendo revelar a terceiros nem utilizar os dados recolhidos para finalidades estranhas às inicialmente previstas. Acresce ainda que estes promotores funcionam como veículo na descoberta de situações que possam apresentar – ou que apresentem - um potencial esquema de evasão ou fraude fiscal, uma vez que, estes promotores fiscais encontram-se obrigados a comunicar estes esquemas à administração tributária.

NOTAS CONCLUSIVAS

- I. O acesso aos dados pessoais dos contribuintes surge como meio instrumental para a prossecução da busca da verdade material efetiva pela administração tributária nas relações jurídico-tributárias constituídas.
- II. Este acesso aos dados pessoais dos contribuintes, encontra limite tanto do direito fundamental de reserva da vida íntima dos contribuintes - que funciona como limitação no acesso a estes dados pessoais por parte da administração tributária -, como no direito à autodeterminação informativa, normativamente consagrado na Lei de Proteção de Dados Pessoais.
- III. O legislador consagrou a tutela dos dados tributários através de mecanismos de proteção direta - nomeadamente, através da estipulação de um dever de confidencialidade fiscal - e de proteção indireta - através da punição da violação daquele dever de sigilo com a aplicação de sanções administrativas ou penais.
- IV. O mecanismo de proteção direta surge assim com o dever de sigilo fiscal que impende sobre os agentes e funcionários da administração tributária, configurando-se como a cara mais visível da administração tributária na proteção destes dados tributários dos contribuintes, e como um dos meios de primeira linha mais efetivos na proteção destes dados tributários dos contribuintes.
- V. Os dados pessoais em matéria tributária são todas e quaisquer informações, quaisquer elementos informatizados, que expressem de alguma forma a situação patrimonial e tributária dos sujeitos passivos da obrigação de imposto, permitindo assim retratar a sua capacidade contributiva e a identificação individual do seu titular.
- VI. Este meio de proteção como é o dever confidencialidade fiscal configure se como um meio instrumental na tutela dos dados pessoais dos contribuintes contra o acesso por terceiros, que à luz do princípio do arquivo aberto, constitucionalmente consagrado, pretendam consultar e aceder a estes dados

pessoais, ficando assim a esfera jurídica do contribuinte gravemente afetada, quando os dados em causa, expressam factos da vida íntima do contribuinte.

- VII. Encontram-se adstritos ao dever de confidencialidade não só os agentes e funcionários da Administração tributária, mas também todos os sujeitos que tenham conhecimento de dados tutelados pelo dever de sigilo.
- VIII. Este dever de sigilo surge assim não apenas numa ótica de proteção dos dados pessoais face ao seu acesso perante terceiros, mas também de proteção contra o tratamento dos dados pessoais desconforme às finalidades para que foram recolhidos.
- IX. Assim, os agentes e funcionários da Administração Tributária estarão adstritos ao dever de não revelar os dados e informações que digam respeito à situação patrimonial ou pessoal do contribuinte e que evidenciem a situação contributiva deste, dever, este, consagrado no atual artigo 64.º da LGT.
- X. Este dever de confidencialidade surge como um meio conciliatório de direitos fundamentais em conflito, sendo a solução a este conflito de direitos fundamentais a harmonização e compatibilização através da figura do sigilo fiscal, de modo a possibilitar a coexistência entre os direitos fundamentais em colisão.
- XI. Numa dimensão *objetiva*, o dever de confidencialidade procura tutelar aqueles dados que reflitam informações dos contribuintes (como a sua situação patrimonial), e que, por conseguinte, permita aferir e desvendar, em termos mais ou menos precisos, a capacidade contributiva e a intimidade da vida privada do contribuinte.
- XII. Numa dimensão *subjetiva*, o dever de confidencialidade fiscal abrangerá não apenas os agentes e funcionários da Administração Tributária, mas também aqueles sujeitos que estão adstritos ao cumprimento de tarefas de gestão fiscal, à luz da privatização do sistema de gestão fiscal, uma vez que estes sujeitos na aplicação das normas fiscais, terão conhecimento de certos dados que podem colocar em causa, a vida íntima dos contribuintes.
- XIII. Este dever de sigilo é reforçado através da utilização do *ius puniendi* do Estado, na medida em que o bem jurídico a tutelar merece que a sua violação seja sancionada através das medidas mais gravosas previstas pelo Estado.

XIV. A violação dos deveres a que os agentes e funcionários estão adstritos constituirá prática de ilícito disciplinar que pode determinar a demissão ou despedimento do funcionário.

BIBLIOGRAFIA

- AA. VV, *Todo procedimiento tributario: 2007-2008*, CISS Grupo Wolters Kluwer, 2007.
- ALBERTO GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras seletas, Tomo 3, El ato administrativo*.
- ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Regime Geral das Contraordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2011.
- ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo, O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, 2ª Edição, Almedina, 2015.
- ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., *Derecho tributario: Teoría General*, Madrid, Marcial Pons, 2012.
- AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo Volume II*, 2ª Edição, Almedina, 2011.
- ANDRADE, José Carlos Vieira De, *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009.
- ANGULO CASCÁN, Alberto, *La Administración fiscal eletrónica*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- ASCENSÃO, José De Oliveira, *Direito Civil, Reais*, 5ª Edição, Coimbra Editora, 1993.
- ASSOCIAÇÃO PARA A PROMOÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, *Transparência e sigilo na administração pública: a questão dos dados Fiscais*, 2013.
- AZEVEDO, Maria Eduarda, “As reformas fiscais portuguesas do século XX-Um enfoque analítico”, in *Lusíada Direito* 8/9, 2014.
- BARRA, Patricio, *Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile*, 2006.
- BASTO, José Guilherme Xavier De, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

- CABRAL, Rita Amaral, “O Direito à Intimidade da Vida Privada”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor Paulo Cunha*, Lisboa, 1989.
- CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal ?*, Almedina, 2015.
- CALDERÓN CARRERO, José, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netbiblo, 2009.
- CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996.
- CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 4.^a Edição, Vislis, 2012.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2000
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes, e MOREIRA, Vital *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I*, 4.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes, e MOREIRA, Vital *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume II*, 4.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.
- CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral*, 3.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2010.
- CASTRO, Catarina Sarmiento e, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais*, Coimbra, Almedina, 2005.
- CATARINO, João Ricardo Catarino, “Teoria Fiscal”, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (Coord.), *Lições de Fiscalidade*, 3.^a Edição, Almedina, 2014.
- CERRILLO-I-MARTÍNEZ, Agustí, “La Contribución de las TIC a la Mejora de la Transparencia Administrativa”, in *ARBOR Ciencia, Pensamiento y Cultura*, Vol. 188, Julio-Agosto, 2012.
- CAUPERS, João, *Introdução ao Direito Administrativo*, 10.^a Edição, Lisboa, Âncora Editora, 2009.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Los Impuestos con Fines no Fiscales: Notas Sobre Las Causas Que Los Justifican Y Sobre Su Admisibilidad Constitucional*.

- CHECA GONZÁLEZ, Clemente, MERINO JARA, Isaac, “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, in *Anuario de la Facultad de Derecho*, 1988.
- CHEVALIER, Jean-Pierre, *Confidentialité et droit fiscal*, In *Revue internationale de droit comparé*. Vol. 50 N°2, Avril-juin 1998. Etude de droit contemporain [Contributions françaises au 15ème Congrès international de droit comparé (Bristol, 26 juillet-1er août 1988)].
- COLMENARES DE EIGAZA, Miriam e A. ARMAS, Maria Elena, *Las nuevas tecnologías en las administraciones tributarias*, Telematique 6.3, 2010.
- CORTE-REAL, Pamplona, “Curso de Direito Fiscal”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais,, 1982.
- CORTE-REAL, Pamplona, GOUVEIA, Bacelar, COSTA, Joaquim Pedro Cardoso da, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 368, Boletim da Direcção- Geral das Contribuições, 1992.
- CRESPO IRIGOYEN, María Gabriela, *Los deberes de información*, 2009.
- DIAS, Figueiredo, *Direito Penal Tomo I, Parte Geral*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2007.
- DIAS, José Figueiredo, “Direito à informação, proteção da intimidade e autoridades administrativas independentes”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, col. *Studia Iuridica*, nº 61, Coimbra, Coimbra Editora, 2001.
- DOMINGUES, José Marcos, e GONZÁLEZ, Clemente Checa, “Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-España”, in *Revista Direito GV*, Vol.9, n.º2, 2013.
- DOURADO, Ana Paula,
 — —, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015.
 — —, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007.
- ENÉRIZ OLAECHEA, Francisco, *La Protección de Datos de Carácter Personal*, 2012.
- FAVEIRO, Vitor,

— —, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, I Volume, Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984.

— —, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português Vol. II*, Coimbra, Coimbra Editora, 1986.

— —, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002.

FERNANDES, Filipe João Saraiva, *A Decisão Fiscal Planificadora: Uma Abordagem à sua Dimensão Teórica e Prática*, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, 2012.

FERNANDES, Luís Carvalho,

— —, *Direito Geral do Direito Civil, Vol. I, Introdução e Pressupostos da Relação Jurídica*, 4ª Edição, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2007.

— —, *Lições de Direitos Reais*, 6ª Edição, Lisboa, Quid Juris, 2009.

FERNÁNDEZ DE LA RIVA, Manuel Sánchez, *El derecho de acceso a la información pública*. Imprime CERSA Madrid, 2008.

FERREIRA, António Pedro, *Direito Bancário*, 2ª Edição, Quid Juris, Lisboa, 2008.

FERREIRINHA, Fernando Neto, e SILVA, Zulmira Neto Lino da, *A Função Notarial dos Advogados*, Almedina, 2012.

FESTAS, David de Oliveira, “O direito à reserva da intimidade da vida privada do trabalhador no Código do Trabalho”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 64 - Vol. I / II - Nov, 2004.

FIGUEIREDO, David Lopes de, *Titulação de Negócios Jurídicos sobre Imóveis*, Almedina, 2013.

FREITAS, José Lebre de, *A Ação Executiva Depois da Reforma da reforma*, 5ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

FROSINI, Tommaso Edoardo, *Il diritto costituzionale di accesso a Internet*, Rivista AIC 1, 2011.

FROSINI, Vittorio, *La Protezione della riservatezza nella società informatica*, Informatica e Diritto, fascículo 1, 1981.

GARRIGA DOMINGUEZ, Ana, *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*. Librería-Editorial Dykinson, 2004.

- GAY FUENTES, Celeste, *Intimidad y tratamiento de datos en las Administraciones Públicas*, Editorial Complutense, 1995.
- GOMES, Noel, *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006.
- GOMES, Nuno Sá, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1997
- GONÇALVES, José Renato, *Acesso à Informação das Entidades Públicas*, Almedina, 2002.
- GONÇALVES, Maria Eduarda, *Direito da Informação, Novos Direitos e Formas de Regulação na Sociedade da Informação*, Coimbra, Almedina, 2003.
- GONÇALVES, Pedro, “O ato administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informática na decisão administrativa)”, in *Scientia Iuridica* n.º 267, 1997.
- GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, *Direito da União, História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2010.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar,
 — —, “Os direitos fundamentais à proteção dos dados pessoais informatizados”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 51, 1991-III.
 — —, *Manual de Direito Constitucional, Volume II*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011.
- GUERRA, Amadeu, *Informática e Tratamento de Dados Pessoais*, Lisboa, Vislis Editores, 1997.
- GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária - Anotada*, Rei dos Livros, 2001.
- GUIMARÃES, J. Caldeira, “Alguns aspetos sociais da Reforma Fiscal Portuguesa iniciada em 1958”, in *Análise Social Vol. 1*, n.º 4, 1963.
- GUIMARÃES, Vasco, “Princípios Gerais da Fiscalidade”, in João Ricardo Catarino e Vasco Guimarães (Coord), *Lições de Fiscalidade*, 3ª Edição, Almedina, 2014.
- HERRÁN ORTIZ, Ana Isabel, *El Derecho a la protección de datos personales en la sociedad de la información*, Cuadernos Desto De Derechos Humanos, N.º26, Universidad de Bilbao, 2002.
- KELSEN, Hans, *Reine Rechtslehre*, Trad. Port. de João Batista Machado, *Teoria Pura do Direito*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina, 2008.

- LAGUADO GIRALDO, Roberto, “Atos administrativos por medios electrónicos”, in *Vniversitas*, N.º105, Junio, 2003.
- LANÇA, Cidália, “O Imposto Sobre o Valor Acrescentado”, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (Coord.), *Lições de Fiscalidade*, 3.ª Edição, Almedina, 2014.
- LEITÃO, Luís Menezes, *Direitos Reais*, Coimbra, Almedina, 2009.
- LUCAS MURILLO, Pablo,
 — —, “La construcción del derecho a la autodeterminación informativa”, in *Revista de estudios Políticos*, N.º104, 1999.
 — —, “Las Vicisitudes del Derecho de la Protección de Datos Personales”, in *Revista Vasca de Administración Pública - Septiembre - Diciembre*, n.º58 (III), 2000.
- LUCHENA MOZO, Gracia, *La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible*.
- MATIAS, Armindo Saraiva, *Direito Bancário*, Coimbra Editora, 1998.
- MATOS, Pedro Vidal, “A reversão do processo de execução fiscal”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Setembro/Dezembro, Lisboa, 2008.
- MARQUES, Garcia, e MARTINS, Lourenço, *Direito da informática*. 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2006,
- MARQUES, Paulo, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Problemas do Atual Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2009.
- MARQUES, Paulo, COSTA, Carlos, *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação*, Coimbra Editora, Coimbra, 2013.
- MARTINEZ, Pedro Soares, *Manual de Direito Fiscal*, 10ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003.
- MELO, António Moreira Barbosa de, “As Garantias Administrativas na Dinamarca e o Princípio do Arquivo Aberto”, in *Boletim Faculdade Direito da Universidade de Coimbra*, N.º57, Coimbra, 1983.
- MENDES, João Castro, *Introdução ao Estudo do Direito*, Pedro Ferreira Editora, Lisboa, 2004.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012-2014*, 2011.

- MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional - Direitos Fundamentais*, Tomo IV, 5ª Edição, Coimbra Editora, 2012.
- MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.
- MIRANDA, Jorge, ALEXANDRINO, José de Melo, *As Grandes Decisões Dos Tribunais Constitucionais Europeus*.
- MONCADA, Luís Cabral de, *A Relação Jurídica Administrativa - Para um Novo Paradigma de Compreensão da Atividade, da Organização e do Contencioso Administrativos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- MONCADA GIL, Luis Humberto, *Los Deberes De Información Tributaria Sobre Terceros*, Barcelona, Tesis Universitat De Barcelona, 2002.
- MORAIS, Rui Duarte,
- —, *Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Porto, Universidade Católica, 2005.
 - —, *Manual de Procedimento e Processo Tributário* (Reimp. de 2012), Almedina Editora, 2014.
 - —, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2014.
- MOREIRA, Teresa Alexandra Coelho, *Igualdade e não Discriminação*, Almedina, 2013.
- MORGADO, Abílio, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal - n.º 414*, Julho / Dezembro - 2004, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos, Almedina, 2004.
- MURILLO DE LA CUEVA, Pablo Lucas, “La construcción del derecho a la autodeterminación informativa”, in *Revista de estudios Políticos*, N.º104, 1999.
- NABAIS, José Casalta Nabais,
- —, “Considerações sobre a responsabilidade civil da Administração Fiscal”, in *Scientia Iuridica*, tomo LXI, n.º 329, 2012.
 - —, *Reflexões sobre quem paga a conta do estado social*.
 - —, *Manual de Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, 2011.

- —, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos; Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012.
- ORTIZ LIÑÁN, José, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Editorial Camares, Granada, 2003.
- OTERO, Paulo, *Direito Constitucional Português – Vol.I, Identidade Constitucional*, Almedina, 2010.
- PALMA, Clotilde Celorico,
- —, “A Recente Comunicação da Comissão sobre o Futuro do IVA” in *Revista TOC*, n.º144, 2012.
- —, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado (N.º 1 da Coleção)*, Almedina, 2014, p.272.
- PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade*, 4ª Edição, Almedina, 2011.
- PINTO, Carlos Mota,
- —, “O Direito à Reserva sobre a Intimidade da Vida Privada”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, n.º69, 1993.
- —, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2005.
- PINTO, Rui,
- —, “Notas ao Procedimento Extrajudicial Pré-executivo (PEPEX)”, in *Solicitadoria e Ação Executiva, Estudos #2*, 2014.
- —, *Manual da Execução e do Despejo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.
- PIRES, José Maria Fernandes, *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*, 2ª Edição, Almedina, 2013.
- PEREIRA, Rui Ribeiro, *O Crime Fiscal no Contexto Ibérico – Tópicos para a sua Compreensão*, Verbo Jurídico, 2008.
- PRATAS, Sérgio, *Transparência do Estado, Administração Aberta e Internet*, Ina Editora, 2013.
- RALLO LOMBARTE, Artemi, *La Administración eletrónica y el derecho a la protección de datos personales*, 2010.

- RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, 2014.
- RIBEIRO, Joaquim Sousa, “A Tutela de bens da personalidade na Constituição e na Jurisprudência constitucional portuguesas”, in *Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho*, Vol. III, Coimbra Editora, 2013
- ROCHA, Joaquim Freitas da,
 — —, *Apontamento de Direito Tributário (Teoria da Relação Jurídica Tributária)*, AEDUM, 2012.
 — —, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª Edição, 2011.
 — —, “As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos”, in: *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, 1998.
 — —, “Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à livre planificação fiscal”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, Almedina, 2012.
 — —, “O controlo do controlo tributário (meios reativos à inspeção tributária)”, in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º67, Janeiro/Fevereiro, CEJUR, 2008.
- ROCHA, Joaquim Freitas da, CALDEIRA, João Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Anotado e Comentado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.
- RUIZ MIGUEL, Carlos, “El Derecho a la Protección de los Datos Personales en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, in *Temas de Direito da Informática e da Internet*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004.
- SÁ, Almeno de, *Direito Bancário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.
- SANCHES, J. L. Saldanha,
 — —, “A reforma fiscal portuguesa numa perspetiva constitucional”, in *Ciência e Técnica Fiscal N.º354, Abril-Junho1989*, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1989.

- —, “Do Ato à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles*, I Volume, Coimbra, Almedina, 2002.
- —, “Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspetiva Funcional”, in *Revista Fiscalidade n.º 21*, Instituto Superior de Gestão, Janeiro – Março de 2005, Lisboa.
- —, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Centro de Estudos Fiscais, 1995.
- —, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2ª Edição, 2002.
- —, *Os Limites ao Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- SANCHES, J.L. Saldanha, TABORDA, João, “Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral antiabuso”, in *O Princípio da Solidariedade Social*, Org. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo, Dialética, 2005.
- SÁNCHEZ BLÁSQUEZ, Víctor Manuel, *La Relación Jurídico Tributaria Y La Obligación Tributaria Principal*.
- SANTOS, António Carlos dos, PALMA, Clotilde Celorico, “A Administração Tributária e os sistemas de informação – entre transparência e proteção do sigilo fiscal”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra, Ano 5, n.º4, inverno, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo, SOUZA, Gustavo Emílio, “Verdade material no ‘processo’ administrativo tributário”, in *Processo Administrativo Fiscal*, 1998.
- SCHWABE, Jürgen, *Fünfzig Jahre Des Deutschen Bundesverfassungsgerichts Rechtswissenschaft*, Konrad-Adenauer-Stiftung E. V., Berlim, 2005, trad. port. de Beatriz Hennig Leonardo Martins Mariana Bigelli de Carvalho Tereza Maria de Castro Vivianne Geraldês Ferreira, *Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*, Fundación Konrad-Adenauer, Oficina Uruguay, Montevideo, 2005.
- SERRANO PÉREZ, María Mercedes, “El derecho fundamental a la protección de datos. Su contenido esencial”, in *Nuevas Políticas Públicas: Anuario*

- multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, N.º1, 2005.
- SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português, Parte Geral I, Introdução e Teoria da Lei Penal*, 2ª Edição, Verbo, 2001.
- SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014.
- SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2013.
- SILVA, Vasco Pereira da, *Em busca do Ato Administrativo Perdido*, Coimbra, Almedina, 1998.
- SILVEIRA, Luís Lingnau da, *O Direito à Protecção de Dados Pessoais (Tentativa de Caracterização)*, 2012.
- SOUSA, António Francisco de, *Direito Administrativo*, Prefácio, 2009.
- SOUSA, Carlos Cunha de, *O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*, Working Papers TributariUM, 2012.
- SOUSA, Marcelo Rebelo de, “O Princípio da legalidade administrativa na Constituição de 1976”, *in* Democracia e Liberdade, n.º13, 1980.
- SOUSA, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral, Introdução e Princípios Fundamentais Tomo I*, Dom Quixote, Lisboa, 2004.
- SOUSA, Rabindranath Capelo de, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra Editora, 1995.
- SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes Fiscais*, 2009, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.
- United Nations Office on Drugs and Crime, *Comprehensive Study on Cybercrime – Draft*, February 2013.
- TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2012.
- TOLEDO QUINTANA, Lorenzo de, *El Derecho De Defensa En Relación Con El Secreto Profesional Del Abogado*.
- VASQUES, Sérgio,
- —, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, *in* Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Ano 2, N.º11, Belo Horizonte, 2004,

disponível

em

http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf.

— —, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011.

VERGARA MONCADA, Raúl Jesús, *La tecnología informática, herramienta contra la evasión tributaria*, Quipukamayoc UNMSM, Facultad de Ciencias Contables, 2004.

VIDIGAL, Luís, *A face oculta da Administração Pública Eletrónica, Uma abordagem sociotécnica*.

XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza do Ato Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972.

ZABALLOS PULIDO, Emilia, *La protección de datos personales en España: evolución normativa y criterios de aplicación*, Tesis Doctorado, Universidad Complutense de Madrid, 2013.